

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA
OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Finanční kontrola ve veřejné správě

Financial Audit in the Public Administration

Student: Bc. Zuzana Lokajová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Zuzana Lokajová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Finanční kontrola ve veřejné správě**
Financial Audit in the Public Administration

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Veřejnosprávní kontrola
3. Vnitřní kontrolní systém
4. Výkon interního auditu v podmínkách statutárního města
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-558-8.
SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, s výjimkou příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 23.4.2012


.....
Bc. Zuzana Lokajová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Veřejnosprávní kontrola.....	7
2.1. Právní úprava.....	7
2.2. Cíle veřejnosprávní kontroly	9
2.3. Kontrolní orgány a jejich působnost.....	10
2.3.1. Ministerstvo financí České republiky	10
2.3.2. Správci kapitol.....	13
2.3.3. Územní samosprávné celky.....	14
2.3.4. Působnost řídicího orgánu a platební agentury	15
2.4. Organizační zajištění ve veřejnosprávní kontrole	15
2.5. Metody a postupy ve veřejnosprávní kontrole	16
2.6. Druhy veřejnosprávní kontroly.....	18
2.6.1. Předběžná veřejnosprávní kontrola	18
2.6.2. Průběžná veřejnosprávní kontrola.....	18
2.6.3. Následná veřejnosprávní kontrola.....	19
2.7. Realizace veřejnosprávní kontroly	19
2.7.1. Příprava a plánování veřejnosprávní kontroly	19
2.7.2. Veřejnosprávní kontrola na místě	21
2.7.3. Ukončení kontroly.....	28
2.8. Podávání zpráv o výsledcích kontrol.....	28
2.9. Spolupráce v kontrolní oblasti.....	29
3. Vnitřní kontrolní systém	30
3.1. Právní úprava.....	30
3.2. Povinnosti vedoucího orgánu a vedoucích zaměstnanců	31
3.3. Prvky vnitřního kontrolního systému	32
3.4. Řídící kontrola	33
3.4.1. Cíle řídicí kontroly	33
3.4.2. Základní principy řídicí kontroly	34
3.4.3. Druhy řídicí kontroly a jejich výkon.....	34
3.5. Interní audit.....	39

3.5.1.	Cíle interního auditu.....	39
3.5.2.	Útvar interního auditu a jeho postavení	40
3.5.3.	Profese interního auditora a jeho povinnosti.....	41
3.5.4.	Druhy interního auditu	42
3.5.5.	Výkon interního auditu.....	43
3.5.6.	Podávání zpráv	46
3.6.	Finanční kontrola podle mezinárodních smluv	46
4.	Výkon interního auditu v podmínkách statutárního města	47
4.1.	Odbor interního auditu a kontroly Magistrátu města Ostravy.....	47
4.1.1.	Kontrolní řád Magistrátu města Ostravy.....	48
4.1.2.	Statut interního auditu	49
4.2.	Klíčové činnosti odboru interního auditu a kontroly Magistrátu města Ostravy při výkonu interního auditu.....	51
4.2.1.	Plánování interního auditu a kontroly	51
4.2.2.	Řízení rizik	53
4.2.3.	Sledování stavu plnění doporučení	56
4.2.4.	Sestavování ročních zpráv.....	56
4.3.	Provedení interního auditu ve vybraném orgánu veřejné správy	59
4.3.1.	Auditovaná oblast.....	59
4.3.2.	Ověřování skutečností	60
4.3.3.	Druhy ověření.....	60
4.3.4.	Analýzy a metody auditorské práce	60
4.3.5.	Výsledky interního auditu	61
4.3.6.	Doporučení	62
4.4.	Interní audit v souvislosti s reformou zákona o účetnictví.....	62
4.5.	Nejčastěji nalézané chyby a nedostatky a následná doporučení.....	64
5.	Závěr	66
	Seznam použité literatury	68
	Seznam zkratk	71
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Orgány veřejné správy při vykonávání správní činnosti hospodaří s veřejnými prostředky, věcmi, majetkovými právy, ale také s dalšími hodnotami. Zdrojem jejich financování jsou veřejné příjmy, tedy prostředky daňových poplatníků, proto je nutné zamezit ne hospodárnému nakládání s nimi, a to pomocí vytvoření kvalitního kontrolního systému. Tento záměr nám nijak neulehčuje komplikovanost sektoru národního hospodářství, neboť zahrnuje různá odvětví a instituce, mezi kterými existují složité a proměnlivé vztahy.

Jedním z kontrolních nástrojů je finanční kontrola. Tvoří součást systému finančního řízení, které zabezpečuje hospodaření s veřejnými prostředky. Jejím hlavním cílem je zejména prověřovat, zda je zajištěna ochrana veřejných prostředků, zda je s nimi nakládáno hospodárně, účelně a efektivně a také zda při nakládání s nimi nejsou porušovány právní předpisy. Ústřední právní normou, která upravuje finanční kontrolu, je zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů a k němu příslušné vyhlášky, pokyny a metodické pomůcky Ministerstva financí České republiky.

Systém finanční kontroly ve veřejné správě je v České republice koncipován do třech základních podsystémů. Je to vnitřní kontrolní systém, finanční kontrola dle mezinárodních smluv a veřejnosprávní kontrola. Zákon o finanční kontrole takto rozdělil celý systém finanční kontroly, aby mohl jednotlivým segmentům blíže vyčlenit prostor jejich působnosti, hlavní úkoly a cíle a také vhodně vymezit jejich pravomoci při kontrolní činnosti. Jelikož jsou finanční kontroly dle mezinárodních smluv obvykle vykonávány externími subjekty a jejich výkon se váže k jednotlivým smlouvám, které se zavázala Česká republika dodržovat, je tato diplomová práce převážně zaměřena na veřejnosprávní kontrolu a vnitřní kontrolní systém.

Diplomová práce je členěna do třech stěžejních kapitol. První z nich je teoreticko-metodický rozbor veřejnosprávní kontroly. V druhé části se také zabývám teoreticko-metodickým popisem, ovšem vnitřního kontrolního systému, ale ne tak podrobně jako u rozboru kontroly veřejnosprávní. Je tomu tak díky existenci třetí, ryze aplikační části, nesoucí název výkon interního auditu v podmínkách statutárního města. Tato třetí část doplňuje teoretickou stránku vnitřního kontrolního systému tak, aby byla zachována obsahová rovnováha mezi veřejnosprávní kontrolou a vnitřním kontrolním systémem. Finanční kontrole dle mezinárodních smluv je pak věnována pozornost v kapitole vnitřní kontrolní systém a také o ní najdeme zmínky v kapitole výkon interního auditu v podmínkách statutárního města.

Cílem této diplomové práce je zmapovat systém finanční kontroly veřejné správy, jakož i používané legislativní normy, metody a postupy při jednotlivých kontrolách a také nejčastěji

nalézané chyby a nedostatky. Dále se zaměřuje na subjekty i objekty účastníci se kontroly, s ohledem na jejich práva a povinnosti včetně vymezení role kontrolního orgánu v organizaci. Získané poznatky vedou k formování následných doporučení, která napomáhají lepšímu fungování systému finanční kontroly ve veřejné správě.

Pro dosažení cílů diplomové práce jsem zvolila metodu koncentrických kruhů. Při hledání a shromažďování informací jsem vycházela ze základní informace, která byla následně prohlubována o další, podrobnější údaje. K tomu mi dopomohlo především studium odborné literatury a také legislativních norem. Tímto způsobem bylo dosaženo širokého přehledu o dané problematice.

Jednotlivé metodické postupy, údaje a závěry vycházejí z podkladů, které mi byly poskytnuty oddělením interního auditu odboru interního auditu a kontroly Magistrátu města Ostravy.

2. Veřejnosprávní kontrola

Systém finanční kontroly ve veřejné správě je v České republice koncipován do třech základních celků. Všechny jsou součástí systému finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky. Prvním z nich, o kterém se zmiňuje zákon o finanční kontrole, je veřejnosprávní kontrola.

Veřejnosprávní kontrolu lze definovat jako soustavu kontrol, které jsou vykonávány kontrolními orgány, a kontrolován je jiný subjekt. Zahrnuje finanční kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory u kontrolovaných osob, a to před jejich poskytnutím, v průběhu jejich použití a následně po jejich použití, včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství (dále jen „veřejnosprávní kontrola“ nebo „kontrola“).¹ Jedná se tedy o jakýsi vnější systém zastřešující kontrolu ve veřejné správě.

2.1. Právní úprava

Základním právním předpisem upravujícím nejen veřejnosprávní kontrolu, ale finanční kontrolu obecně je **zákon č. 320/2001 Sb.**, o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“), který nabyl účinnosti 1. 1. 2002. Tento zákon se zaměřuje na rozsah i uspořádání finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, jakož i mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory, a také uvnitř orgánů veřejné správy.² Vytváří tedy komplexní systém finanční kontroly a poskytuje právní i institucionální podmínky pro zajištění kontrolního procesu na všech stupních veřejné správy. Ustanovení zákona se však nevztahují na kontroly prováděné Nejvyšším kontrolním úřadem, konkrétně pak na kontrolu hospodaření s majetkem zvláštního charakteru, dále na přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, kterému je věnována samostatná právní úprava, a také na kontroly právnických osob, které byly založeny územními samosprávnými celky, pokud se nejedná o kontrolu poskytnutých veřejných finančních prostředků. *Veřejné prostředky* nám zákon definuje jako veřejné finance, věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty patřící státu nebo orgánu veřejné správy. V souladu s obecnými principy předpisů Evropské unie zákon vyslovuje požadavek na hospodárné, efektivní a účelné využívání finančních podpor.

¹ § 3 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

² § 1 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

Dalším právním předpisem, který významně zasahuje do problematiky finančních kontrol, tedy i veřejnosprávní kontroly, je **zákon č. 552/1991 Sb.**, o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní kontrole“), který nabyl účinnosti 1. 1. 1992. Tento právní předpis se významně prolíná se zákonem o finanční kontrole, neboť upravuje postupy pro výkon veřejnosprávní kontroly na místě, tedy u kontrolované osoby. Zde je nutné akceptovat obě normy zároveň, zejména pak procesní pravidla stanovená zákonem o státní kontrole.

V souvislosti například s vymáháním pokut jsou uplatňovány v procesu realizace veřejnosprávní kontroly **zákon č. 500/2004 Sb.**, Správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Správní řád“), který nabyl účinnosti 1. 1. 2006 a také **zákon č. 280/2009 Sb.**, Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Daňový řád“) účinný od 1. 1. 2011.

Se zákonem o finanční kontrole je spojena vyhláška Ministerstva financí **č. 416/2004 Sb.**, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb. (dále jen „prováděcí vyhláška“), která nabyla účinnosti dne 1. 8. 2004 a nahradila prováděcí vyhlášku MF č. 64/2002 Sb. Prováděcí vyhláška stanoví podrobnosti ke kontrolním metodám a kontrolním postupům.

Za účelem jednotného uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících vydalo Ministerstvo financí České republiky (dále jen „ministerstvo financí“, či „ministerstvo“) ještě jednu speciální podzákonnou normu a tou je **pokyn CHJ č. 1** k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. Naposledy byl novelizován 1. října 2009. Pokyn má usnadnit a také urychlit orientaci kontrolních orgánů souhrnným uvedením procesních pravidel, která nalezneme v zákonu o finanční kontrole a v kontrolním řádu zákona o státní kontrole. V příloze pak nalezneme některé doporučené vzory písemností používaných jak při kontrole samotné, tak i při následných opatřeních.³

Další právní předpisy, které mohou zasáhnout do problematiky finančních kontrol, jsou zejména:

³ Pokyn CHJ č. 1: Pokyn k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy_50848.html

- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“),
- zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku ČR“),
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů“).

Následující trojice právních předpisů zasahuje do procesu veřejnosprávní kontroly spíše okrajově, nicméně jejich ustanovení často souvisí s předmětem kontroly:

- zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích“),
- zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o krajích“),
- zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů.

2.2. Cíle veřejnosprávní kontroly

Cíle veřejnosprávní kontroly lze ztotožnit s cíli finanční kontroly, které nám definuje § 4 zákona o finanční kontrole. Základním cílem je prověření dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v rámci hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění úkolů, které si tyto orgány stanovily. S veřejnými prostředky je spojen i další cíl, a to zajistit jejich ochranu proti rizikům, nesrovnalostem popř. jiným nedostatkům, které mohou být důsledkem porušování právních předpisů, trestné činnosti nebo neúčelného, neefektivního či nehospodárného nakládání. Kromě zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům též prověřujeme, zda jsou vedoucí orgánů veřejné správy včas a spolehlivě informováni o nakládání s nimi, o prováděných operacích, o průkazném účetním zpracování v rámci činností, které jsou v souladu se stanovenými úkoly. V neposlední řadě pak také kontrolujeme, zda byl dodržen požadavek na efektivní, hospodárný a účelný výkon veřejné správy.

Pojem *hospodárnost*, nám zákon definuje jako použití veřejných prostředků tak, aby byly zajištěny stanovené úkoly při dodržení odpovídající kvality s co nejnižším vynaložením těchto prostředků. Pod termínem *efektivnost* je stanoveno použití veřejných prostředků takovým způsobem, kterým bude dosaženo nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů, a to ve srovnání s objemem vynaložených prostředků. *Účelnost* pak znamená,

že využití veřejných prostředků zajišťuje optimální míru dosažení cílů v rámci plnění stanovených úkolů.⁴

Z výše uvedeného vyplývá, že veřejnosprávní kontrola má také preventivní účinky, z čehož můžeme vyvodit primární cíl, a to zajistit správné vynakládání veřejných výdajů v organizacích veřejné správy a u příjemců finančních podpor z veřejných zdrojů.

2.3. Kontrolní orgány a jejich působnost

Jak již bylo řečeno výše, veřejnosprávní kontrola je kontrolou, která je vykonávána *kontrolními orgány*. Tento pojem nám zákon o finanční kontrole definuje jako orgán veřejné správy, který je podle tohoto zákona nebo zvláštního právního předpisu oprávněný vykonávat finanční kontrolu u kontrolované osoby. Konkrétně pak tyto instituce nalezneme v paragrafech 7 až 11. Jsou jimi Ministerstvo financí České republiky, správci kapitol a územní samosprávné celky. Zákon tedy stanovuje třístupňovou organizační strukturu finanční kontroly.

Kontrolovanou osobou jsou orgány veřejné správy a fyzické či právnické osoby, které jsou žadateli o veřejnou finanční podporu nebo jejími příjemci. Kontrolovanou osobou je i zahraniční fyzická nebo právnická osoba, pokud na území ČR podniká a je také žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo jejím příjemcem. Obdobně je tomu i u dalších osob, které jsou na smluvním základě zapojeny do systému řízení nebo využívání prostředků Evropské unie podle přímo použitelných předpisů Evropského společenství.⁴

2.3.1. Ministerstvo financí České republiky

Ministerstvo financí České republiky je zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Současným ministrem je od 13. července 2010 v rámci Nečasovy vlády Miroslav Kalousek. Jemu podléhá třístupňová organizační a řídicí struktura ministerstva, které se skládá z jednotlivých sekcí. Ty jsou následně členěny na odbory a oddělení. V čele sekcí stojí náměstci ministra, a řídicí hierarchii poté doplňují ředitelé odborů a vedoucí oddělení.

Ministerstvo je ústředním orgánem státní správy, který má široký okruh působnosti. Orientuje se mimo jiné na správu státního rozpočtu, státní závěrečný účet a státní pokladnu České republiky, dále spravuje veškeré daně, poplatky a cla. Předmětem jeho zájmu jsou také finanční trhy, devizové záležitosti, privatizace státního majetku i činnosti zaměřené proti

⁴ § 2 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

legalizaci výnosů z trestné činnosti. Rovněž zajišťuje členství v některých mezinárodních finančních institucích a finančních orgánech jako např. v Evropské unii či Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Zajišťuje také tvorbu účetních záznamů pro potřeby a sestavování účetních výkazů za ČR v souladu se zákonem o účetnictví. Z hlediska dozorové činnosti plní ministerstvo financí nezastupitelnou roli v procesech auditu, přezkoumání hospodaření, tedy finančních kontrol.

Úlohu klíčového správního úřadu pro finanční kontrolu tedy plní právě ministerstvo financí, které metodicky řídí a koordinuje výkon finanční kontroly ve veřejné správě. K tomu má k dispozici příslušný aparát, který tvoří územní finanční orgány, tedy finanční ředitelství a finanční úřady.⁵ Je jakousi centrální harmonizační jednotkou v procesu finanční kontroly. Pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak, pak ministerstvo vykonává veřejnosprávní kontrolu u:⁶

- **organizačních složek státu**, mezi něž patří mimo jiné jednotlivá ministerstva a jiné správní úřady, Ústavní soud, jednotlivé soudy a státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády ČR, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd ČR, Grantová agentura ČR a jiná zařízení stanovená zvláštním právním předpisem.⁷
- **Státních fondů**, které jsou zřízeny pro finanční zabezpečení a hospodaření s přidělenými prostředky pro zvlášť stanovené úkoly. Jednotlivé fondy jsou zřízeny zákonem a patří mezi ně Státní fond životního prostředí, Státní fond kultury ČR, Státní fond ČR pro podporu a rozvoj kinematografie, Státní zemědělský intervenční fond, Státní fond rozvoje bydlení a Státní fond dopravní infrastruktury.
- **Regionálních rad regionů soudržnosti**, což jsou právnické osoby, jejichž úkolem je řídit příslušný Regionální operační program v regionech soudržnosti. Kvůli potřebám spojeným s koordinací a realizací hospodářské a sociální soudržnosti jsou zřízeny regiony, které jsou označovány jako regiony soudržnosti a jsou vymezeny zákonem. Jsou jimi Praha s vymezeným územím hlavního města Prahy, Střední Čechy, jehož územím je Středočeský kraj, Jihozápad, který tvoří území Jihočeského

⁵ REKTOŘÍK, Jaroslav a Jan ŠELEŠOVSKÝ a kol. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vydání. Praha: Ekopress, 2003. ISBN 80-86119-72-6.

⁶ § 7 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

⁷ § 3 zákona č. 219 ze dne 27. června 2000 o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000

a Plzeňského kraje, Severozápad, vymezený územím Karlovarského a Ústeckého kraje, Severovýchod, kde příslušné území tvoří Liberecký, Královéhradecký a Pardubický kraj, Jihovýchod s územím krajů Jihomoravského a Vysočiny, Střední Morava, vymezená územím Olomouckého a Zlínského kraje a Moravskoslezsko, jehož území tvoří Moravskoslezský kraj.

- ***Ostatních státních organizací***, např. u resortních, oborových, podnikových a jiných zdravotních pojišťoven, které můžeme souhrnně nazvat zaměstnanecké pojišťovny. Tyto instituce nejsou orgánem veřejné správy dle zákona o finanční kontrole, proto nejsou povinny vytvářet vnitřní kontrolní systém. Ovšem kontrola vykonávaná ministerstvem zdravotnictví v součinnosti s ministerstvem financí splňuje požadavky dle § 7 zákona o finanční kontrole, a lze ji tedy považovat za kontrolu ve smyslu tohoto zákona.
- ***Poskytovatelů veřejné finanční podpory, s výjimkou územních samosprávných celků.***
- ***Žadatelů a příjemců veřejné finanční podpory, s výjimkou územních samosprávných celků***, ovšem výkon veřejnosprávní kontroly na místě je omezen pouze v rozsahu nezbytném pro splnění účelu kontroly.
- ***Fyzických a právnických osob, které jsou napojeny do systému řízení nebo využívání prostředků Evropské unie podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství.***

U subjektů státní správy, mezi které řadíme organizační složky státu, státní fondy a státní příspěvkové organizace, je součástí veřejnosprávní kontroly též prověření podkladů o přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly.

Dle § 21 zákona o krajích je nezbytné zařadit do systému veřejnosprávní kontroly též kontrolu hospodaření kraje s dotacemi ze státního rozpočtu a státních fondů. Tu vykonává ministerstvo financí nebo jím pověřený finanční úřad, a to i v průběhu rozpočtového roku. Pokud je zjištěno porušení zákona, pak ministerstvo uloží opatření k odstranění zjištěných nedostatků.

Veřejnosprávní kontrolu u zpravodajských služeb, ozbrojených sil a ozbrojených bezpečnostních sborů provádí pouze ministerstvo financí. Tato kontrola se však nevztahuje na hospodaření s majetkem zvláštního charakteru dle zákona o účetnictví.

Ministerstvo financí a územní finanční orgány jsou ve své působnosti k výkonu veřejnosprávní kontroly omezeny zvláštními právními předpisy. Jedním z nich je např. zákon

č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje, že hospodaření NKÚ s majetkem státu i s prostředky státního rozpočtu podléhají kontrole Poslanecké sněmovny nebo jím zřízeného nebo pověřeného orgánu pro tento účel.

2.3.2. Správci kapitol

Příjmy a výdaje státního rozpočtu se člení na jednotlivé kapitoly, které vyjadřují okruh působnosti a odpovědnosti jednotlivých správců kapitol, kterými jsou ústřední orgány státní správy a další organizační složky státu, pokud zvláštní právní předpis stanoví, že tyto organizační složky státu mají samostatnou kapitolu ve státním rozpočtu, nebo že mají postavení ústředního orgánu státní správy, popřípadě že mají postavení ústředního orgánu státní správy pro rozpočtové účely.⁸

Paragraf 39 zákona o rozpočtových pravidlech ukládá správci kapitoly odpovědnost za hospodaření s prostředky státního rozpočtu a jinými peněžními prostředky státu ve své kapitole. Zároveň také zajišťují spolu s ministerstvem, finančními ředitelstvími a kraji kontrolu tohoto hospodaření. Proto je nezbytností a zároveň i zákonnou povinností vytvoření systému finanční kontroly, který zajistí finanční kontrolu jak jeho hospodaření, tak také hospodaření organizačních složek státu i příspěvkových organizací, které má ve své působnosti.

Povinnost zajištění dozoru nad svým hospodařením splňují správci kapitol prostřednictvím vnitřního kontrolního systému, kterému se blíže věnuje 3. kapitola. Forma veřejnosprávní kontroly je uplatňována u dozoru nad organizačními složkami státu, které má v působnosti své kapitoly, obdobně je tomu i u ministerstva financí. Totožnou formu dozoru použijeme také u těch příspěvkových organizací, které jsou v působnosti kapitoly správce. Zároveň je zákonem stanovena povinnost prověřování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému a kontrol u příspěvkových organizací i organizačních složek státu. Minimálně jednou za rok pak sestavujeme jeho hodnocení.

Poskytovatelé veřejné finanční podpory vykonávají veřejnosprávní kontrolu u žadatelů a příjemců této podpory, pokud jim tato podpora nebyla poskytnuta z rozpočtu územního samosprávného celku. Tuto povinnost mají i správci kapitol státního rozpočtu. U fyzických a právnických osob, které jsou žadateli, nebo příjemci veřejné finanční podpory, je následná veřejnosprávní kontrola prováděna pouze v rozsahu nezbytném ke splnění účelu kontroly.

⁸ § 3 a § 10 zákona č. 218 ze dne 27. června o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000

2.3.3. Územní samosprávné celky

Územní samosprávný celek můžeme definovat jako společenství občanů, kteří obývají určité ohraničené území a sami si toto území spravují. Mezi územní samosprávné celky řadíme obce, města, statutární města a kraje.⁹ Zákon o obcích a zákon o hlavním městě Praze pak přiznává obdobné postavení i městským částem a městským obvodům územně členěných statutárních měst a městským částem hlavního města Prahy.

Územní samosprávné celky mají zákonnou povinnost vytvořit vlastní systém finanční kontroly, který zabezpečí jak kontrolu vlastního hospodaření, tak také hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací, které jsou v jeho působnosti. Zároveň také podrobují zkoumání přiměřenost a účinnost jimi vytvořeného systému a alespoň jednou ročně sestavují jeho hodnocení.¹⁰

Územní samosprávné celky plní závazek kontroly svého hospodaření vytvořením vnitřního kontrolního systému, pro nějž nevyužíváme formu veřejnosprávní kontroly. Dále jsou také povinny zabezpečit i kontrolu hospodaření svých organizačních složek, tedy organizačních složek ÚSC, kterými mohou být organizační složky obcí a organizační složky krajů. Odůvodnění nalezneme v zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který stanovil, že organizační složky územních samosprávných celků nejsou účetními jednotkami. Nesplňují tedy definici *orgánu veřejné správy* dle § 2 zákona o finanční kontrole, který za orgán veřejné správy považuje organizační složky státu, které jsou účetními jednotkami dle zvláštního právního předpisu, a dále státní příspěvkové organizace, státní fondy, územní samosprávné celky, městské části hlavního města Prahy, příspěvkové organizace územních samosprávných celků nebo městské části hlavního města Prahy a jiné právnické osoby zřízené k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem nebo právnické osoby zřízené na základě zvláštního právního předpisu, které hospodaří s veřejnými prostředky. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že organizační složky územních samosprávných celků nejsou povinny vytvořit vnitřní kontrolní systém, nýbrž tuto povinnost má za ni příslušný ÚSC.

Územní samosprávné celky vykonávají formou veřejnosprávní kontroly kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky u příspěvkových organizací, které jsou v její působnosti, a dále u žadatelů a příjemců veřejné finanční podpory, kterým tuto podporu poskytují.

⁹ LOKAJOVÁ, Zuzana. *Přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku*. Ostrava, 2010. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava. Vedoucí práce Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

¹⁰ § 9 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

Kraj je považován za vyšší územní samosprávný celek a jako takový vykonává v přenesené působnosti kontrolní činnost v obcích. Obce jsou povinny předkládat roční zprávy o výsledcích finančních kontrol krajům a krajské úřady pak zpracovávají roční zprávy o výsledcích finančních kontrol obcí, které jsou v jejich územním obvodu. Hlavní město Praha, kterému jsou přiznány pravomoci obce i kraje zároveň, zpracovává roční zprávy o výsledcích finančních kontrol městských částí. Při veřejnosprávní kontrole u obcí a jimi zřízených organizací smí ovšem krajské úřady prověřovat pouze:

- skutečnosti rozhodné pro poskytování prostředků ze státního rozpočtu popř. z jiných peněžních prostředků státu, ze státního nebo Národního fondu,
- soulad s právními předpisy, a také plnění požadavků na hospodárnost, účelnost a efektivnost při nakládání s prostředky státního rozpočtu, s jinými peněžními prostředky státu nebo s prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, ze státního fondu, ze státních finančních aktiv nebo z Národního fondu,
- skutečnosti rozhodné pro poskytnutí státní záruky.¹¹

2.3.4. Působnost řídicího orgánu a platební agentury

§ 8a zákona o finanční kontrole stanovuje, že v souladu s nařízeními Rady ES vykonávají řídicí orgán a platební agentura veřejnosprávní kontrolu u kontrolovaných osob na všech úrovních realizace finančních prostředků z rozpočtu Evropské unie podle tohoto zákona a přímo použitelných předpisů Evropských společenství.

2.4. Organizační zajištění ve veřejnosprávní kontrole

Zákon o finanční kontrole stanovil odpovědnost za organizaci a řízení finanční kontroly, jakož i za zajištění přiměřenosti a účinnosti v tomto procesu, vedoucím orgánů veřejné správy v rámci jejich řídicích pravomocí. To platí jak pro vnitřní kontrolní systém, tak také pro veřejnosprávní kontrolu.

Vedoucí pracovníci orgánů veřejné správy jsou povinni vycházet z mezinárodně uznávaných standardů. Ačkoliv to není v obecně závazných právních předpisech příliš časté, je tato povinnost vedoucím pracovníkům orgánů veřejné správy přímo stanovena v zákoně o finanční kontrole. Tito pracovníci mají ze zákona dále povinnost:

- organizovat finanční kontrolu takovým způsobem, který poskytne přiměřenou jistotu, že tato kontrola podává spolehlivé a včasné informace o hospodaření, které

¹¹ § 10 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

jsou podkladem pro zajištění účinného řízení výkonu veřejné správy při plnění schválených záměrů a cílů. Přiměřené ujištění posuzujeme s ohledem na přijatelnou úroveň rizika a bereme v potaz také skutečnost, že náklady na kontrolu by neměly převýšit její přínos.

- Personálně zajistit výkon finanční kontroly, tedy zajistit, aby finanční kontrolu vykonávali zaměstnanci, kteří splňují tři zákonem dané podmínky. Těmi jsou požadavek na patřičnou kvalifikaci, bezúhonnost a nesmí u nich vzniknout riziko střetu zájmů.
- Zabezpečit, aby nedocházelo k nežádoucím zásahům vedoucím k ovlivnění zaměstnanců vykonávajících finanční kontrolu. Zaměstnanci nesmí být vydány pokyny, které by ohrozily nebo znemožnily objektivní výkon finanční kontroly. Pokud by takovýto pokyn zaměstnanec obdržel, pak se jím nesmí řídit.
- Stanovit konkrétní cíle finanční kontroly, které jsou srozumitelné, přiměřené a vhodné v rámci prostředí i podmínek organizace a které jsou dle charakteru zajišťovaných úkolů v souladu s hlavními cíli stanovené zákonem o finanční kontrole.
- Zajistit realizaci výsledků finanční kontroly, tedy sledovat a vyhodnocovat výsledky finanční kontroly a při zjištění nedostatků neprodleně přijmout konkrétní opatření k nápravě, včetně systémových opatření, které budou předcházet a odhalovat nesprávné operace a jejich příčiny.

2.5. Metody a postupy ve veřejnosprávní kontrole

Stejně jako v předchozí kapitole nalézám ve výčtu obecných metod a postupů používaných v rámci veřejnosprávní kontroly ztotožnění s vnitřním kontrolním systémem. Ostatně i zákon o finanční kontrole stanovuje obecně používané metody i postupy pro oba tyto systémy finanční kontroly shodně v § 6. V právní úpravě jsou patrné základy specifických evropských standardů fungování systému finanční kontroly, které se zaměřují na její dokumentaci, evidenci, pořizování a předávání zpráv, zásady pro rozdělení kompetencí v procesech schvalování, apod. Česká republika se zavázala k zavedení a rozvíjení účinného kontrolního systému dle standardních metod a postupů Evropských společenství

v článku 84 Evropské dohody, která přidružuje Českou republiku k Evropským společenstvím a jejich státům.¹²

Zákonem stanovené metody používané při výkonu finanční kontroly jsou zejména zajištění skutečného stavu hospodaření s veřejnými prostředky a ověření, zda se tento stav shoduje s příslušnou dokumentací a dále sledování, zda jsou při hospodaření zvolené postupy správné. Neméně důležité jsou také kontrolní metody, které ověřují a šetří skutečnosti týkající se jednotlivých operací, kontrolní výpočty a analýzy údajů ve finančních výkazech nebo jiných informačních systémech a rovněž i vyhodnocení jejich vzájemných vztahů.¹³ Zákonný demonstrativní výčet kontrolních metod však nevylučuje v případě potřeby použití jiných obecných metod jako např. analogie, syntézy, modelování apod.

Zákon o finanční kontrole nám stanovuje také výčet kontrolních postupů užívaných při finanční kontrole. Jsou jimi:

- schvalovací postupy, které zabezpečí prověření podkladů připravovaných operací a pokud budou zjištěny nedostatky, pak tyto operace pozastaví do doby jejich odstranění,
- operační postupy, které zabezpečují přesný a úplný průběh operací až do fáze jejich konečného vypořádání a vyúčtování a které zároveň zahrnují kontrolní techniky při prověřování dokumentace a sestavování účetních, finančních i statistických výkazů, hlášení a zpráv,
- hodnotící postupy, které zabezpečují posouzení zjištěných údajů o provedených operacích a také jejich porovnání se schválenými rozpočty a vyhodnocení jejich důsledků na celkové hospodaření,
- revizní postupy, které zabezpečují nejen prověření správnosti vybraných operací, ale i vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti finančních kontrol v systému řízení.

V návaznosti na rychlý vývoj automatizovaných systémů je nezbytné flexibilní přizpůsobování a zdokonalování obsahu kontrolních postupů v rámci finanční kontroly.

Při výkonu veřejnosprávní kontroly je dovoleno používat pouze kontrolní metody a postupy, které jsou v souladu s pravidly pro výkon finanční kontroly, které stanovuje zákon o finanční kontrole a zákon o státní kontrole, konkrétně v části třetí, která nese název Kontrolní

¹² Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole): plné znění s komentářem. Ministerstvo financí české republiky [online]. [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html

¹³ § 6 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

řád. Právo určit podrobnější úpravu kontrolních metod a postupů si ponechávají prováděcí předpisy, tedy v našem případě vyhlášky ministerstva financí.

2.6. Druhy veřejnosprávní kontroly

Dle definice pojmu veřejnosprávní kontrola, kterou nám nabízí zákon o finanční kontrole, můžeme kontrolu obecně rozlišit na předběžnou, průběžnou a následnou. Veřejnosprávní kontrola je tedy nepřetržitým procesem, který probíhá před poskytnutím veřejných prostředků, v průběhu použití a následně i po jejich použití.

2.6.1. Předběžná veřejnosprávní kontrola

Předběžná kontrola je odborníky označována latinským pojmem *ex-ante*. Představuje takovou veřejnou kontrolu, které předchází rozhodnutí o schválení použití veřejných prostředků. Kontrolní orgány prověřují podklady předložené kontrolovanými osobami pro připravované operace ještě před jejich samotným uskutečněním. V podstatě se jedná o souhrn kontrolních postupů, zejména schvalovacích, operačních a hodnotících. Kontrolní orgány posuzují, zda jsou připravované operace v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, projekty, programy, uzavřenými smlouvami, popřípadě s jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky, a také zda odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy.¹⁴ Výsledkem předběžné kontroly je rozhodnutí o poskytnutí dotace, finančního příspěvku nebo jiné finanční podpory.

2.6.2. Průběžná veřejnosprávní kontrola

Průběžná kontrola, odborníky též označována jako kontrola *interim*, dohlíží na průběžné úkony, které jsou uskutečňovány v reálném čase až do konečného vypořádání a vyúčtování. V rámci jejího provádění monitorujeme zejména:

- dodržování stanovených podmínek a postupů při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací,
- přizpůsobování realizace operací při změně ekonomických, právních, provozních či jiných podmínek nebo při vzniku nových rizik,
- zda jsou včas a přesně tvořeny zápisy o realizovaných operacích v zavedených evidencích a v automatizovaných informačních systémech a také zda tyto zápisy

¹⁴ § 11 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

zabezpečují včasnou přípravu stanovených účetních, finančních, a jiných výkazů, zpráv a hlášení.¹⁴

Primárním cílem průběžné kontroly je dohled nad správností postupu při čerpání veřejné podpory a předcházení vzniku závažných nedostatků, nevhodnému nebo nezákonnému jednání a také odstranění již vzniklých vad.¹⁵

2.6.3. Následná veřejnosprávní kontrola

Následná veřejnosprávní kontrola, tedy kontrola *ex-post*, je vykonávána po závěrečném vyúčtování operací. V podstatě zde porovnáváme, zda stav skutečný je v souladu se stavem žádoucím. Dozorové orgány podrobují zkoumání, prověřování a vyhodnocování vybrané vzorky těchto operací s cílem zjistit, zda zaznamenávané údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb těchto prostředků a také zda tyto údaje odpovídají skutečností rozhodným pro realizaci veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky. Nedílnou součástí tohoto typu kontroly je zde zjištění, jestli přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, projekty, programy, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení. Zároveň také zjišťujeme, zda byly splněny požadavky na hospodárnost, účelnost a efektivnost a také jestli opatření, která přijaly příslušné orgány veřejné správy, včetně opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik, jsou kontrolovanými osobami řádně plněna.¹⁴

2.7. Realizace veřejnosprávní kontroly

Veřejnosprávní kontrola je realizována cestou ověřování a analyzování příslušných dokumentů a písemností, ale také kontrolou na místě.¹⁶ Zatímco v prvním případě se jedná o kontrolu takříkajíc od stolu, tak v tom druhém je vykonávána přímo u kontrolované osoby a je nezbytné se řídit procesními pravidly zákona o státní kontrole.

2.7.1. Příprava a plánování veřejnosprávní kontroly

První významnou etapou v procesu realizace veřejnosprávní kontroly je její samotná příprava a plánování. Tyto fáze však nejsou v České republice upraveny zákonnou normou,

¹⁵ NOVÁKOVÁ, Ivana a Anna VELÍŠKOVÁ. *Finanční kontrola ve veřejné správě v dotazech a odpovědích*. 1. vydání. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-124-6.

¹⁶ REKTOŘÍK, Jaroslav a Jan ŠELEŠOVSKÝ a kol. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vydání. Praha: Ekopress, 2003. ISBN 80-86119-72-6.

proto musíme vycházet z příslušných ustanovení prováděcí vyhlášky Ministerstva financí č. 416/2004 Sb., a z pracovních standardů INTOSAI.¹⁷

INTOSAI je mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí. Je to nezávislá a nepolitická organizace, která sdružuje nejvyšší auditní instituce celého světa. Klade si za cíl podporovat výměnu zkušeností v oblasti auditů finančních prostředků ve veřejném sektoru. Již od padesátých let minulého století sdružuje více než 180 států světa.

Při přípravě veřejnosprávní kontroly shromažďujeme a předběžně hodnotíme informace. Nejprve je nutné zabývat se osobou, která bude kontrolu vykonávat. Kontrolní orgány vykonávají kontrolu prostřednictvím kontrolujících osob, kterými jsou jeho zaměstnanci (dále jen „kontroloři“). Pro zajištění objektivitu výsledků kontroly a také v zájmu právní jistoty kontrolovaných osob je nezbytné vyloučit střet veřejného zájmu se zájmy osobními. Vedoucí pracovníci kontrolních orgánů jsou povinni zajistit, aby zaměstnanci pověřeni výkonem veřejnosprávní kontroly ani jim blízké osoby nebyli ke kontrolovaným osobám nebo k předmětu kontroly v právním či jiném vztahu, který by vzbuzoval důvodné pochybnosti o objektivitě jejich výkonu. Pokud se kontrolor nebo kontrolující osoba dozví o skutečnostech svědčících o podjatosti kontrolující osoby, jsou povinni to bezprostředně oznámit kontrolnímu orgánu, samotný kontrolor pak svému nadřízenému.¹⁸

Kontroloři by se měli v přípravném procesu předběžně seznámit s vnitřním systémem řízení a kontroly u kontrolovaného subjektu, jakož i se zdroji jeho financování. Zároveň by také měli být obeznámeni s právními předpisy, kterými se činnost kontrolovaného subjektu řídí a také s jeho smluvními vztahy nebo s dalšími informacemi obsaženými v účetních či statistických výkazech a záznamech. Nedílnou součástí přípravných prací je také analyzování a vyhodnocování rizik, která jsou spojena s činností kontrolované osoby, a s ohledem na ně definovat přiměřené a konkrétní cíle veřejnosprávní kontroly. V rámci přípravného procesu též předběžně sestavujeme rámcové časové harmonogramy a odhady personálního zajištění kontroly, včetně přizvaných osob.

Plánování veřejnosprávní kontroly je pak fází, ve které čerpáme z informací získaných v etapě plánování a na jejímž základě:

- zpracováváme program veřejnosprávní kontroly,

¹⁷ DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. 1. vydání. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004. ISBN 80-903246-1-4.

¹⁸ § 12 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

- rozhodujeme o jejím časovém, personálním, materiálním a technickém zabezpečení,
- volíme konkrétní metody,
- schvalujeme program veřejnosprávní kontroly na místě,
- vystavujeme pověření osobám pověřeným výkonem veřejnosprávní kontroly.¹⁹

V České republice se fázím přípravy a plánování nepřisuzuje takový význam, jako je tomu v jiných evropských státech. Zejména v zemích západní Evropy je metodická a programová fáze považována za klíčovou součást celého kontrolního procesu, jehož výsledkem je vytvoření takového programu, který umožňuje kontrolorům vykonání následné kontroly zcela automaticky, např. formou dotazníků. V našem prostředí je však většina pozornosti věnována fázi samotného výkonu kontroly a mnohdy, zejména v menších kontrolních orgánech, bývají tyto etapy opomíjeny z důvodu nedostatečné kapacity. To pak bývá v praxi doháněno vlastním důvtipem a kreativitou kontrolora.

2.7.2. Veřejnosprávní kontrola na místě

Základem zdárně vykonané veřejnosprávní kontroly je kvalitně zpracovaný program. Ten by neměl obsahovat detailní výčet všech úkolů v oblasti kontrolní legislativy, ale spíše by se měl soustředit na primární činnosti a na základní organizační a technické zabezpečení. Program kontrolní akce by měl obsahovat mimo jiné předmět kontroly, např. finanční prostředky vynaložené na financování určitého projektu, dále cíl kontroly, tedy prověření nakládání s těmito prostředky, a také by měl vymezovat kontrolovanou osobu, činnosti, které jsou podrobeny kontrole, kontrolované období, základní kontrolované doklady, přehled právních předpisů a organizační a časové zabezpečení. Pokud byl objekt kontroly již v minulosti kontrolován, pak by měl program obsahovat též shrnutí výsledků z předchozích kontrol.²⁰

Při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě se musíme řídit procesními pravidly zákona o státní kontrole. Ten však plní pouze podpůrnou funkci, neboť se jedná o obecnější právní úpravu, než je zákon o finanční kontrole, a jak známo, zvláštní úprava má přednost před

¹⁹ Vyhláška č. 64 ze dne 11. února 2002, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), která již byla nahrazena vyhláškou č. 416 ze dne 28. června 2004, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb.

²⁰ DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. 1. vydání. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004. ISBN 80-903246-1-4.

normou obecnější. Zákon o státní kontrole se tedy v procesu veřejnosprávní kontroly použije tehdy, pokud zákon o finanční kontrole nestanoví jinak.

Zahájení veřejnosprávní kontroly

Kontrolní orgán zajistí výkon kontroly z vlastního podnětu, na základě dožádání oprávněných orgánů nebo také v dalších případech dle zvláštních právních předpisů. Vykonání kontroly z vlastního podnětu znamená její vykonání na základě obecné povinnosti uložené zákonem o finanční kontrole nebo se jedná o operativně zařazené kontrolní akce.²¹

Veřejnosprávní kontrola vykonávaná na místě je zahájena od okamžiku předložení písemného pověření kontrolora kontrolovanému subjektu. Takto výstižná definice napomáhá ke stanovení jasné hranice mezi kontrolním stádiem a stádiem realizace kontrolních zjištění. Kontrolor je oprávněn kdykoliv v průběhu kontroly požádat o předložení výsledků předchozích kontrol a kontrolovaný subjekt je povinen na vyžádání tyto výsledky vydat, pokud mají vztah k předmětu kontroly.²²

Kontrolující má povinnost oznámit zahájení kontrolované osobě, ovšem forma tohoto oznámení není zákonem stanovena. Z hlediska zajištění podmínek hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti se doporučuje oznámení o zahájení veřejnosprávní kontroly formou zahajovacího dopisu před jejím samotným zahájením. Pokud by však toto načasování napomáhalo maření účelu kontroly, může kontrolor oznámit kontrolovanému subjektu zahájení kontroly nejpozději v den jejího zahájení.²³

Ani náležitosti písemného pověření nejsou zákonem definovány, nicméně pokyn CHJ č. 1 doporučuje, aby písemnost obsahovala určení kontrolního orgánu a kontrolované osoby, jména kontrolujících včetně čísel služebních průkazů, předmět kontroly, datum vystavení pověření, razítko a podpis vedoucího pracovníka.

Pravomoci kontrolujících osob

Kontroloři jsou oprávněni v rámci provádění veřejnosprávní kontroly zejména:

²¹ § 8 zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991

²² Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole); plné znění s komentářem. Ministerstvo financí české republiky [online]. [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html

²³ Pokyn CHJ č. 1: Pokyn k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy_50848.html

- vstupovat do objektů, provozů, zařízení, na pozemky a do jiných prostor kontrolovaných osob, pokud souvisí s předmětem kontroly, současně však musí respektovat ústavní právo na nedotknutelnost obydlí,
- požadovat předložení originálních dokladů a dalších písemností, záznamů dat na paměťových médiích prostředků výpočetní techniky, jejich výpisy a zdrojové kódy programů, vzorky výrobků nebo jiného zboží, a to vše ve stanovených lhůtách,
- seznamovat se s utajovanými informacemi, prokáží-li se osvědčením pro příslušný stupeň utajení těchto informací, který je vydáván dle zvláštního právního předpisu,
- požadovat poskytnutí pravdivých a úplných informací o zjišťovaných a souvisejících skutečnostech,
- zajišťovat v odůvodněných případech doklady, převzetí však musí kontrolované osobě písemně potvrdit a ponechat jí kopie převzatých dokladů,
- požadovat po kontrolovaném subjektu podání písemné zprávy o odstranění zjištěných nedostatků, a to ve stanovených lhůtách,
- v odůvodněných případech ukládat pořádkové pokuty,
- používat telekomunikační zařízení kontrolovaných osob, pokud je jejich použití nezbytné pro zabezpečení kontroly.²⁴

Dle zákona o finanční kontrole smí kontrolor požadovat u osoby povinné spolupůsobit při výkonu kontroly vydání dokladů o dodávkách zboží nebo služeb hrazených z veřejných výdajů nebo z veřejné finanční podpory, pokud zjistí nesrovnalosti v dokladech o těchto dodávkách. Stejná právní norma také kontrolory opravňuje k požadavku na předložení výsledků předchozích kontrol, které mají vtaž k předmětu kontroly.

Zároveň jsou kontrolori také oprávněni seznamovat se s osobními údaji a k nakládání s nimi za podmínek stanovených zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů v informačních systémech, ve znění pozdějších předpisů.²⁵

Pravomoc kontrolujících osob je omezena při vykonávání kontroly na místě u fyzické nebo právnické osoby, která je žadatelem nebo příjemcem veřejné finanční podpory, a to pouze na činnost nezbytnou pro splnění účelu kontroly.

²⁴ § 11 zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1991

²⁵ Pokyn CHJ č. 1: Pokyn k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy_50848.html

Povinnosti kontrolujících osob

Povinnosti kontrolorů pramení z kontrolního řádu zákona o státní kontrole i ze zákona o finanční kontrole, zejména pak z jeho prováděcí vyhlášky. Naprosto klíčové jsou požadavky na objektivitu a úplnost kontrolních zjištění, které odpovídají skutečnému stavu věci. Tyto skutečnosti musí být doloženy patřičnými nezpochybnitelnými doklady a s ohledem na práva a právem chráněné zájmy kontrolovaného.

Kontrolující je povinen oznámit kontrolovanému zahájení kontroly, a to nejpozději v den jejího zahájení. Zároveň také předloží pověření k jejímu provedení. V průběhu výkonu veřejnosprávní kontroly pak jsou kontroloři povinni šetřit jak práva, tak také právem chráněné zájmy kontrolované osoby. Pokud dojde k zajištění dokladů, pak jsou kontroloři povinni zajistit řádnou ochranu těmto originálním dokumentům proti jejich ztrátě, zničení, poškození či zneužití. Povinností je také neprodlené předání převzatých dokumentů zpět kontrolované osobě, pokud pominuly důvody jejich převzetí. Kontroloři jsou ze zákona dále povinni pořizovat protokoly o výsledcích kontrol a také zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, které se dozvěděli při výkonu kontroly a nezneužít znalosti těchto skutečností.²⁶ Kontrolující osobu může zprostit povinnosti mlčenlivosti pouze osoba, v jejímž zájmu je tato povinnost plněna, nebo vedoucí kontrolního orgánu, pokud je to ve veřejném zájmu.

Kontrolující je též povinen seznámit kontrolovaný subjekt s obsahem protokolu, a také mu předat jeho stejnopis. Ten je předán oproti podpisu, ovšem tento podpis neznamená souhlas kontrolované osoby s obsahem protokolu. Proto je nanejvýš žádoucí uvedení data seznámení s obsahem protokolu, neboť od té chvíle běží lhůta pro podání případných námitek.

Povinnosti kontrolovaných osob²⁷

I kontrolované osoby mají ze zákona okruh svých povinností, a to především vytvoření základních podmínek pro provedení kontroly a poskytnutí součinnosti odpovídající oprávněním kontrolorů. Fyzické osoby však nemusí vyhovět požadavku kontrolujících osob na poskytnutí pravdivých a úplných informací o zjišťovaných a souvisejících skutečnostech, pokud by tím způsobili nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým.

Kontrolované osoby jsou dále povinny v nezbytném rozsahu, který odpovídá povaze jejich činností a technickému vybavení, poskytovat materiální a technické zabezpečení pro samotný výkon kontroly.

²⁶ § 12 zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991

²⁷ § 14 zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991

Přizvané osoby²⁸

Pokud kontrolor uzná za vhodné, může v zájmu odborného posouzení věci přizvat další osoby, jako např. znalce, tlumočníky nebo jiné odborné experty. Obvykle to bývá v případech, kdy kontrolní orgán nedisponuje personální kapacitou vhodnou k posouzení odborného problému. Přizvané osoby pak mají obdobné postavení jako kontrolní pracovníci.

Za výběr přizvaných osob odpovídá vedoucí kontrolního orgánu, neboť je odpovědný za zajištění výkonu finanční kontroly včetně personálních otázek. Tato osoba vystaví přizvaným osobám pověření v potřebném rozsahu a na nezbytně nutnou dobu trvání kontroly a též zajistí poučení o právech a povinnostech. Přizvané osoby jsou také vázány povinností mlčenlivosti a o této povinnosti musí být řádně poučeni. Při výběru přizvaných osob je nutno dbát práv a právem chráněných zájmů kontrolované osoby.

Protokol

Protokol je výsledný dokument veřejnosprávní kontroly, který informuje o kontrolních zjištěních. Obsahuje zejména popis zjištěných skutečností, zjištěné nedostatky a označení ustanovení právních předpisů, které byly porušeny.

Náležitosti protokolu jsou taxativně stanoveny, tedy opomenutí některé z nich by mohlo vést k formální nesprávnosti protokolu. Tyto náležitosti tvoří označení kontrolního orgánu a také kontrolních pracovníků, kteří jsou zúčastněni na kontrole, označení kontrolované osoby, místo a čas provedení kontroly, předmět kontroly, kontrolní zjištění a také označení dokladů a ostatních materiálů, o které jsou kontrolní zjištění opřena.²⁹

Protokol je podepisován pracovníky, kteří se kontroly zúčastnili. Ti mají následně povinnost seznámit kontrolovanou osobu s obsahem protokolu a předat jí stejnopis. Toto seznámení je potvrzeno podpisem kontrolovaného. Pokud však odmítne seznámit se s kontrolním zjištěním nebo toto seznámení potvrdit, vyznačí se tato skutečnost v protokolu.³⁰

Řízení o námitkách³¹

Pokud kontrolovaná osoba nesouhlasí s údaji uvedenými v protokolu, může podat písemné a zdůvodněné námitky ve lhůtě pěti dnů ode dne seznámení s protokolem, pokud

²⁸ § 16 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

²⁹ Pokyn CHJ č. 1: Pokyn k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy_50848.html

³⁰ § 16 zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991

³¹ § 18 zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991

nestanoví kontrolor lhůtu delší. Lhůty v řízení o námitkách začínají běžet dnem, který následuje po dni, kdy byla kontrolovaná osoba seznámena s protokolem.

O těchto námitkách pak rozhoduje vedoucí kontrolního orgánu nebo také sám kontrolní pracovník, ale jen v případě, že námitkám v plném rozsahu vyhoví, jinak předloží námitky do sedmi dnů od jejich doručení vedoucímu kontrolního orgánu. Pokud je do tří měsíců od doručení námitek s kontrolovanou osobou zahájeno správní řízení o uložení opatření nebo sankce, a to v přímé souvislosti se skutečností obsaženou v protokolu, může kontrolní pracovník nebo vedoucí kontrolního orgánu rozhodnout, že se námitky vyřídí v tomto správním řízení. Je-li k tomuto správnímu řízení příslušný jiný správní orgán než ten kontrolní, může kontrolní pracovník nebo vedoucí kontrolního orgánu rozhodnout o předání námitek správnímu orgánu. Pokud se však správní řízení týká v přímé souvislosti jen některých skutečností obsažených v protokolu, které jsou oddělitelné od ostatních skutečností, pak jsou posuzovány pouze skutečnosti, k nimž je správní řízení zahájeno. Správní orgán se pak s námitkami vypořádá v odůvodnění rozhodnutí.

Pokud budou námitky shledány jako neopodstatněné, bude toto rozhodnutí sděleno kontrolované osobě, nejlépe v písemné formě. Bude-li nezbytné pro objektivní posouzení záležitosti provést další šetření, pak jej zajistí vedoucí kontrolního orgánu, ovšem pouze v rozsahu nutném k objasnění skutečností uvedených v námitkách. Rozhodnutí kontrolního orgánu je konečné a není proti němu přípustný opravný prostředek.

Opatření k nápravě

Na zjišťovací fázi při výkonu veřejnosprávní kontroly navazuje její realizační fáze. Kontrolovaná osoba má zákonem stanovenou povinnost přijmout opatření k odstranění zjištěných nedostatků v procesu veřejnosprávní kontroly, a to bez zbytečného odkladu ve stanovené lhůtě. O přijetí opatření k odstranění nedostatků a o jejich plnění následně písemně informuje kontrolovaný orgán, který jí tuto povinnost uložil.

Kontrolní orgán ukládá kontrolovaným osobám opatření k nápravě, pokud to stanoví zvláštní právní předpis. Například pokud kontrolující instituce během finanční kontroly zjistí, že údaje, na jejichž základě poskytl kontrolovanému dotaci, jsou neúplné nebo nesprávné, pak v rámci správního řízení rozhodne o odnětí dotace. V případech, kdy kontrolní orgán není oprávněn zjednat nápravu, neboť jej k tomu zvláštní právní předpis neopravňuje, předají svá kontrolní zjištění orgánu, který toto oprávnění má. Tento orgán pak zajistí nápravu a na jeho zaměstnance je uvalena povinnost mlčenlivosti. Zároveň také písemně informují kontrolní orgán o uložení a splnění opatření k nápravě, a to ve lhůtách do tří měsíců od jejich uložení

a splnění. Kontrolující je oprávněn si prověřit, zda kontrolovaný subjekt plní přijaté opatření k nápravě.³²

Sankce

V průběhu veřejnosprávní kontroly může docházet k prohřeškům, které mají za následek uvalení sankce. Při stanovování sankcí se obvykle řídíme ustanoveními zákonů o státní kontrole, finanční kontrole, ale také správním a daňovým řádem.

Prvním sankčním typem je *pořádková pokuta*, což je krajní prostředek pro zajištění hladkého průběhu kontroly. Je udělována fyzické osobě, která svým jednáním způsobila, že kontrolovaná osoba nesplnila jednu ze svých zákonných povinností, tedy je odpovědná za nevytvoření základních podmínek k provedení kontroly, neposkytnutí materiálního a technického zabezpečení nebo neposkytnutí potřebné součinnosti. Kontrolní orgán smí uložit pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč, a to i opakovaně, nebyla-li povinnost splněna ani v nově stanovené lhůtě. Úhrn takto uložených pokut však nesmí přesáhnout částku 200 000 Kč. Pokutu lze uložit do jednoho roku ode dne zjištění nesplnění povinnosti.³³

Pokud kontrolovaná osoba nezajistila ani v dodatečně stanovené lhůtě plnění zákonných povinností a nedosáhlo-li se toho ani opakovaným ukládáním pořádkových pokut fyzickým osobám, bude jí udělena *pokuta za maření veřejnosprávní kontroly vykonávané na místě*. Nejčastějším způsobem maření výkonu veřejnosprávní kontroly je např. znemožnění přístupu do objektu, nepředložení dokladů či neposkytnutí informací o zjišťovaných a souvisejících skutečnostech apod. S přihlédnutím k závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání lze uložit pokutu až do výše 1 000 000 Kč. Tuto sankci je možné uložit do 6 měsíců ode dne nesplnění povinnosti v dodatečně stanovené lhůtě.³⁴

Další sankcí je uložení *pokuty za nepřijetí nebo za neplnění přijatých opatření k nápravě nedostatků*. Ta je ukládána v případě, kdy kontrolované osoby, které jsou povinny přijmout opatření k nápravě nedostatků, tato opatření nepřijmou, nebo je nesplní ve stanovených termínech. Maximální hranice je 1 000 000 Kč a lze jí uložit do 6 měsíců ode dne, kdy se orgány dozvěděly o neplnění nebo nepřijetí opatření k nápravě nedostatků, nejpozději však do tří let po ukončení veřejnosprávní kontroly.

³² § 18 a § 19 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

³³ § 19 zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991

³⁴ § 17 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

Výběrem a vymáháním pokut uložených v rámci veřenosprávní kontroly je pověřen kontrolní orgán, který jej uložil. Pokuty jsou příjmem rozpočtu tohoto orgánu. Pokud jej uloží orgán, který je financován ze státního rozpočtu, pak se jedná o příjem státního rozpočtu. V řízení o uložení pokut se musíme řídit úpravou správního řádu.³⁵

2.7.3. Ukončení kontroly

§ 15 zákona o finanční kontrole jasně stanovuje, že veřejnosprávní kontrola je ukončena marným uplynutím lhůty pro podání námitek nebo dnem doručení rozhodnutí kontrolního orgánu, proti němuž se nelze dále odvolat.

Náklady, které vznikly v souvislosti s výkonem kontroly, nese kontrolní orgán. Pokud vznikly v rámci provádění kontroly náklady kontrolovaným osobám, pak tyto náklady nesou tyto osoby, s výjimkou nákladů, které vznikly v souvislosti s uplatněním zákonných práv kontrolorů. Tyto náklady jsou hrazeny státem, stejně jako škody, které vznikly kontrolované osobě v rámci výkonu kontroly. Nárok na úhradu nákladů nebo škody je nutno uplatnit u kontrolního orgánu a to nejpozději do šesti měsíců ode dne, kdy vznikly.³⁶

2.8. Podávání zpráv o výsledcích kontrol

Zákon o finanční kontrole stanovuje v § 22 zpravodajskou povinnost správců rozpočtových kapitol a jiných orgánů veřejné správy vůči ministerstvu financí, které je ústředním správním úřadem pro finanční kontrolu. Povinností je zpracování ročních souhrnných zpráv o výsledcích finančních kontrol ve svěřeném odvětví. Nedílnou součástí těchto zpráv je také hodnocení přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly.

Organizační složky státu a právnické osoby hospodařící s veřejnými prostředky předkládají roční zprávy o výsledcích finančních kontrol příslušným správcům rozpočtových kapitol. Obce mají tuto povinnost vůči krajům a městské části pak vůči hlavnímu městu Praze. Zprávy statutárních měst zahrnují výsledky finančních kontrol orgánů samosprávy městských obvodů nebo městských částí. Následně správci rozpočtových kapitol, kraje a hlavní město Praha předloží ministerstvu financí roční zprávu o výsledcích finančních kontrol. Na vrcholku této pomyslné pyramidy stojí ministerstvo financí, které předkládá vládě roční zprávu

³⁵ § 20 a § 21 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

³⁶ Pokyn CHJ č. 1: Pokyn k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy_50848.html

o výsledcích finančních kontrol spolu s návrhem státního závěrečného účtu. Současně je tato zpráva předána Nejvyššímu kontrolnímu úřadu.

Kontrolní orgán má dále zákonnou povinnost informovat ministerstvo nejpozději do jednoho měsíce od ukončení finanční kontroly o závažných zjištěních, za něž se považují taková zjištění, která jsou základem pro oznámení státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu skutečnosti nastiňující spáchání trestného činu nebo zjištění neoprávněného použití, zadržení, poškození, nebo ztráty veřejných prostředků přesahujících 300 000 Kč na jeden kontrolní případ.

Bližší struktura a rozsah zpráv o výsledcích finančních kontrol, stejně jako postup a termíny předkládání stanovuje blíže prováděcí předpis, tedy prováděcí vyhláška ministerstva financí.

2.9. Spolupráce v kontrolní oblasti

Pro zkvalitnění jak veřejnosprávní kontroly, tak i celého kontrolního systému je nanejvýš žádoucí vzájemná spolupráce orgánů veřejné správy. Spolupráce probíhá především formou vyžádání informací o programech a záměrech svých finančních kontrol a také o jejich výkonech a výsledcích. Povinnost spolupráce též chrání práva a právem chráněné zájmy kontrolovaných, neboť je zabraňováno provádění duplicitních kontrol, které by nadměrně zatěžovaly kontrolovaného. Součinnost probíhá také při zajišťování přiměřeného a účinného systému finanční kontroly s Nejvyšším kontrolním úřadem, kterému jsou na vyžádání poskytnuty informace nutné pro zpracování plánu kontrolních činností.³⁷

³⁷ § 23 zákona č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001

3. Vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolní systém lze definovat jako souhrn organizovaných, formalizovaných a stálých nástrojů a opatření, která zajišťují dosažení plánovaných cílů v organizaci.³⁸ Kontrolní mechanismy jsou zakotveny v jednotlivých právních předpisech, normách, směrnicích a pracovních postupech takovým způsobem, aby fungoval automaticky a vytvářel zpětnou kontrolní vazbu.³⁹

Vnitřní kontrolní systém se skládá ze dvou klíčových částí, a to z *řídící kontroly* a *interního auditu*. Řídící kontrola je zajišťována odpovědnými vedoucími pracovníky jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy. Interní audit pak představuje organizačně oddělené a nezávislé přezkouvání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídící kontroly.

3.1. Právní úprava

Stejně jako u veřejnosprávní kontroly, je základní právní úpravou i u vnitřního kontrolního systému zákon o finanční kontrole. Okrajově v části první, a zejména pak v části čtvrté tohoto zákona nalezneme stěžejní informace o požadavcích na zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému.

Prováděcí vyhláška ministerstva financí poté stanovuje bližší podrobnosti o kontrolních metodách a postupech a upravuje strukturu, rozsah, postup a termíny předkládání zpráv o výsledcích finančních kontrol.

Při nakládání s veřejnými prostředky musí být dodržen zákon o rozpočtových pravidlech a zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, proto také tyto právní normy mají svou důležitost. Obdobně je tomu tak i u zákona o majetku ČR a u zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů. Nelze opomenout ani zákon o obcích, který stanovuje pravomoci a postupy, které musí být dodržovány.

Prvořadou a nezastupitelnou roli ve vnitřním kontrolním systému hraje účetnictví, a proto je nezbytné zajistit jeho správné fungování dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Do výkonu vnitřního kontrolního systému se mohou promítnout též ustanovení zákona o státní kontrole, o krajích, o hlavním městě Praze nebo správního řadu.

³⁸ Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2006. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_vnitri_kontrola_26307.html

³⁹ NOVÁKOVÁ, Ivana a Anna VELÍŠKOVÁ. *Finanční kontrola ve veřejné správě v dotazech a odpovědích*. 1. vydání. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-124-6.

Významnou roli hrají rovněž pokyny ministerstva financí známé pod označením CHJ a také metodické pomůcky, které vydává. V oblasti interního auditu je nezbytné dodržování rámce profesní praxe interního auditora, kterým je každý auditor povinen se řídit.

U vnitřního kontrolního systému nabývají na významnosti interní akty a nařízení, pokyny, podpisové vzory apod.

3.2. Povinnosti vedoucího orgánu a vedoucích zaměstnanců

Vedoucí pracovníci orgánů veřejné správy jsou povinni zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém. Ten musí splňovat tři základní kritéria. Prvním z nich je způsobilost včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika, vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy. Dále musí napomáhat k vytvoření podmínek pro efektivní, účelný a hospodárný výkon veřejné správy. V neposlední řadě pak zahrnuje postupy pro včasné podávání informací příslušným úrovním řízení, a to o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

K tomu, aby výše uvedená kritéria byla v praxi aplikovatelná, je nezbytné, aby vedoucí orgánu veřejné správy vymezili postavení a působnost k výkonu finančního řízení a kontroly organizačním složkám státu, které nejsou účetními jednotkami, organizačním složkám ÚSC, organizačním útvarům, vedoucím a ostatním zaměstnancům. Zákon naprosto konkrétně stanovuje, že v rámci organizační struktury je nezbytné:

- stanovit rozsah odpovídajících pravomocí a odpovědnosti vedoucích i ostatních zaměstnanců při nakládání s veřejnými prostředky, včetně úplného a přesného vymezení povinností ve vztahu k jimi plněným úkolům,
- oddělit pravomoci a odpovědnost při přípravě, schvalování, provádění a kontrole operací, zejména ve vztahu k výběrovým řízením, uzavíráním smluv, platbám, vymáháním pohledávek a vzniku závazků,
- zajistit provedení záznamů a vedení příslušné dokumentace ke všem operacím,
- přijmout veškerá opatření nezbytná k ochraně veřejných prostředků,
- zabezpečit efektivní, hospodárné a účelné využívání veřejných prostředků v souladu se zásadami spolehlivého řízení,
- sledovat a zajišťovat plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy k dosažení schválených cílů a záměrů.

Toto jasné a taxativní vymezení má zajistit řádné fungování řídicí kontroly a interního auditu.

Povinnosti vedoucích pracovníků jsou dále rozšířeny o povinnost informovat ministerstvo financí o výskytu závažných zjištění v rámci vnitřního kontrolního systému, a to do jednoho měsíce od těchto zjištění. Současně jsou povinni podávat vedoucímu orgánu včasné a spolehlivé informace o výsledcích, kterých bylo dosaženo při plnění stanovených úkolů, o vzniku významných rizik, o závažných nedostacích v činnosti orgánu veřejné správy a také o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

Nesmíme zapomenout také na další povinnosti vedoucích orgánů veřejné správy, jako je např. povinnost organizačního zajištění finanční kontroly, kterou nám definuje § 5 zákona o finanční kontrole a blíže o ní bylo hovořeno v kapitole 2.4.

Výše uvedené povinnosti vedoucích zaměstnanců orgánu veřejné správy vedou k jejich primární povinnosti, a tou je v rámci svých vymezených povinností, odpovědností a pravomocí zajistit samotné fungování vnitřního kontrolního systému.

3.3. Prvky vnitřního kontrolního systému

Vnitřní kontrolní systém nemůže zcela zajistit plnění stanovených cílů, nýbrž poskytuje přiměřenou jistotu, že k jejich plnění bude docházet. K tomu mají napomáhat jednotlivé prvky vnitřního kontrolního systému a jejich správné nastavení. Mezi tyto prvky řadíme:

- *Kontrolní prostředí*, které ovlivňují zejména svými přístupy vedoucí zaměstnanci. Stanoviska k řízení organizace mají významný vliv na kvalitu kontrolního prostředí, což je základní podmínkou pro správné fungování vnitřního kontrolního systému.
- *Kontrolní postupy* představují mechanismy, které mají zajistit dosažení stanovených cílů organizace. Využívají se zejména ke sledování uskutečňovaných operací a k nezávislé kontrole výkonů.
- *Informační a komunikační systémy* obsahují soubory vnitřních i vnějších informací organizace. Tyto systémy umožňují získávání a předávání zpráv potřebných k provádění, řízení a kontrole jednotlivých úkonů mezi pracovníky. Vzájemná komunikace v organizaci může probíhat různými způsoby, ovšem měla by zajišťovat oboustranné informování jak horizontálně, tak také vertikálně.
- *Určení a hodnocení rizik*, která ohrožují dosažení stanovených cílů. Je nezbytné určit a zkoumat pravděpodobnost jejich vzniku a také eventuální závažnost jejich dopadů, abychom předešli nežádoucím ohrožením stanovených cílů. Pro analyzování rizik je nezbytností znalost kontrolovaného prostředí a jeho procesy, struktury a činnosti včetně vnitřních předpisů a externích norem.

- *Monitorovací činnost* jako proces sledování a posuzování kvality a výkonnosti kontrolního systému.⁴⁰

3.4. Řídící kontrola

Řídící kontrola je typem finanční kontroly, která je zajišťována odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy ve třech fázích, a to při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a také při následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření.

3.4.1. Cíle řídicí kontroly

Cíle řídicí kontroly můžeme rozdělit na cíle obecné a specifické. Obecné cíle jsou definovány v paragrafu čtvrtém zákona o finanční kontrole a určují nám cíle pro všechny kontroly vykonávané podle tohoto zákona. Patří zde požadavky na dodržování právních předpisů a opatření, ochranu veřejných prostředků, včasnost a spolehlivost provedení účetních a finančních operací a také na zajištění účelného, hospodárného a efektivního výkonu veřejné správy.

Z obecných cílů vycházejí cíle specifické. Prvním z nich je požadavek na ochranu majetku. Řídící kontrola musí zajišťovat řádné hospodaření a nakládání s majetkem, tedy zabezpečovat jej mimo jiné před poškozením, zničením, ztrátou nebo odcizením. Dále také musí zaručovat správnost a pravdivost finančních operací, neboť cílem řídicí kontroly je zajištění věrného a poctivého obsahu předmětu účetnictví. Z toho pramení další cíl, a to je skloubení řídicí kontroly s rozpočtovými, finančními a účetními postupy, neboť řídicí kontrola by měla být integrována do všech systémů uplatňovaných v orgánu veřejné správy. Také řídicí kontrola si klade za cíl dosáhnout stanovených cílů organizace a zajistit kvalitu prováděných činností, a to nejen v oblasti výkonu veřejné správy, ale také při poskytování služeb externím subjektům.⁴¹

⁴⁰ Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2006. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_vnitri_kontrola_26307.html

⁴¹ Pokyn CHJ č. 17: Metodická příručka pro výkon řídicí kontroly v orgánech veřejné správy. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2005. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_16254.html#K2

3.4.2. Základní principy řídicí kontroly

Metodická příručka pro výkon řídicí kontroly v orgánech veřejné správy nám udává pět základních principů řídicí kontroly. Prvním z nich je *princip organizace*, který znamená, že v orgánu veřejné správy jsou vypracovány a formalizovány dokumenty, které umožňují nastavení a vykonávání řídicí kontroly. Tímto základním dokumentem je organizační řád nebo jiný dokument, který nás informuje o organizační struktuře v orgánu veřejné správy. Organizační řád musí jasně definovat pravomoci a odpovědnost v jednotlivých útvech orgánu veřejné správy, stejně jako okruh jejich úkolů a činností. Právě toto jasné a konkrétní vymezení nám významně usnadňuje výkon řídicí kontroly.

S principem organizace je blízce spjat *princip integrace*. Ten si klade za cíl zajistit schvalování a provádění pouze těch operací, které jsou v souladu s právními předpisy. Toho bude dosaženo, pokud v organizaci budou užívány pouze postupy, které umožňují křížovou a souvztažnou kontrolu, vzájemné kontroly mezi jednotlivými články při zpracování informace, nastavení systému účetní revize a dohled vedoucího pracovníka. Toto nastavení vede k rychlému odhalování a odstraňování chyb a nedostatků.

Princip univerzálnosti nám stanovuje povinnost výkonu řídicí kontroly u všech činností v rámci orgánu veřejné správy. Neměly by se zde vyskytovat osoby, oddělení nebo činnosti, které by byly vyňaty z povinnosti podrobit se vnitřní kontrole.

Požadavek na stabilní strukturu a fungování orgánů veřejné správy nám stanovuje *princip stálosti*. Řídicí kontrola nemůže být účinná, pokud se struktura orgánů veřejné správy neustále mění. Zavedené postupy řídicí kontroly musí být systematicky a permanentně respektovány, aby bylo zajištěno její provádění v potřebném čase včetně pokrytí všech operací a zajištění nápravy chyb.

Posledním významným principem je *princip informace a dokumentace*. Ten nám stanovuje požadavky na kvalitu poskytovaných informací a řádnou dokumentaci účetních, právních nebo správních dokumentů a písemností. Poskytované informace musí být dostupné, ověřitelné, objektivní, jasné a dostatečně odpovídající svému účelu. Informace je třeba řádně třídit a archivovat, aby mohly být kdykoliv a bez větších obtíží k dispozici.

3.4.3. Druhy řídicí kontroly a jejich výkon

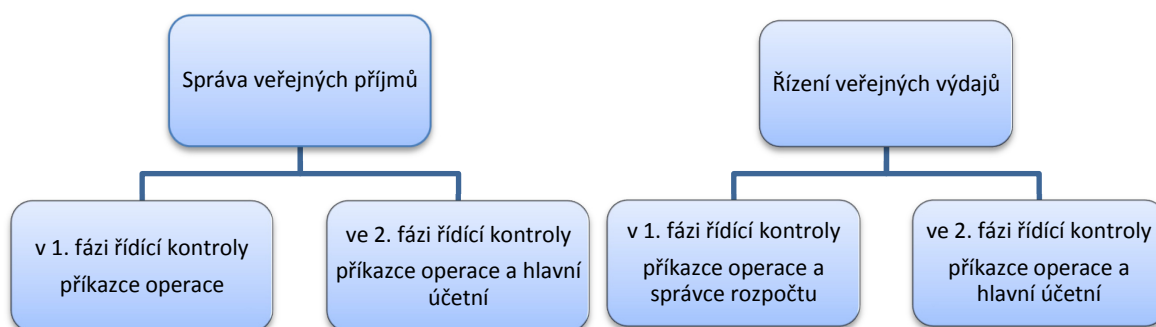
Zákon o finanční kontrole rozděluje řídicí kontrolu na předběžnou, které se věnuje § 26, průběžnou a následnou, kterými se zabývá v § 27. Prováděcí vyhláška nám pak předběžnou etapu dále člení na 2 fáze, a to na fázi před vznikem nároku či závazku a fázi, kdy již nárok či závazek vznikl.

Předběžná řídicí kontrola⁴²

Účelem předběžné kontroly je předcházení nedostatků oddělením pravomocí a odpovědnosti při přípravě a schvalování operací. To je třeba zabezpečit v obou fázích předběžné řídicí kontroly. První fáze, tzv. *právní*, probíhá před účinkem právního úkonu orgánu, kterým mu vzniká nárok na veřejný příjem či jiné plnění nebo závazek k veřejnému výdaji. Druhá fáze, v praxi též označována jako *finanční*, zajišťuje předběžné kontrolní operace po vzniku nároku nebo závazku.

Uvnitř orgánu veřejné správy jsou předběžnou kontrolou plánovaných a připravovaných operací pověřeni příkazce operací, správce rozpočtu a hlavní účetní. Každý z těchto pracovníků má stanoven okruh své působnosti v rámci jednotlivých fází řídicí kontroly při správě veřejných příjmů i řízení veřejných výdajů. Ten udává prováděcí vyhláška ministerstva financí. Zajištění předběžné řídicí kontroly v jednotlivých fázích správy veřejných příjmů i řízení veřejných výdajů znázorňuje následující obrázek.

Obr. 3.1 – Zajištění předběžné řídicí kontroly v jednotlivých fázích



Příkazce operací (dále jen „příkazce“) je vedoucím pracovníkem tohoto orgánu nebo vedoucí zaměstnanec jím pověřený k nakládání s veřejnými prostředky orgánu veřejné správy. K plnění této funkce může být pověřen pouze vedoucí zaměstnanec a jeho oprávnění je dáno organizačním řádem či jiným obdobným dokumentem. V obcích je příkazcem operace starosta nebo jím pověřený vedoucí zaměstnanec, v krajích plní tuto úlohu ředitel krajského úřadu a jím pověřený vedoucí zaměstnanec. U větších organizací, jako je např. ministerstvo lze předpokládat rozložení činností příkazce mezi více vedoucích pracovníků. Okruh působnosti příkazce operací udává prováděcí vyhláška ministerstva financí. Příkazce je v rámci své odpovědnosti

⁴² Zpracováno dle: NOVÁKOVÁ, Ivana a Anna VELÍŠKOVÁ. *Finanční kontrola ve veřejné správě v dotazech a odpovědích*. 1. vydání. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-124-6 a vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2004

při správně veřejných příjmů povinen prověřit v rámci první fáze řídicí kontroly zejména soulad operace s právními předpisy, stanovenými úkoly a cíli orgánu veřejné správy a také dodržení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Příkazce operace rovněž nese zodpovědnost za řízení rizik, která mohou vyvstat, a za doložení operací věcně správnými a úplnými podklady. V druhé fázi pak odpovídá za výši a splatnost nároku a za správné určení dlužníka. Kontrolní postup příkazce končí vydáním písemného pokynu k plnění veřejných příjmů. Odpovědnost příkazce operací vzniká také **při řízení veřejných výdajů**. V první fázi příkazce prověřuje:

- nezbytnost připravované operace k zajištění stanovených úkolů, schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy,
- věcnou správnost připravované operace včetně úplnosti podkladů,
- dodržení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti,
- soulad s právními předpisy a postupy stanovenými pro zadávání veřejných zakázek.

Odpovědnost příkazce je dále rozšířena o prověřování možných rizik a stanovování případných opatření k jejich odstranění či zmírnění. Povinností je také doložení operace věcnými a úplnými podklady. Příkazce předává písemný podklad k přípravě závazku, jenž potvrdí svým podpisem, správci rozpočtu. V druhé fázi řídicí kontroly odpovídá příkazce za výši a splatnost závazku, za správné určení osoby věřitele a také za soulad výše závazku s individuálním nebo limitovaným příslibem. Kontrolní postup příkazce operace je ukončen vydáním písemného pokynu k uskutečnění operace. Pokyn i všechny doklady jsou předány hlavnímu účetnímu, který zajistí platbu.

Při řízení veřejných výdajů navazuje na postup příkazce operace v první fázi předběžné kontroly postup *správce rozpočtu*. Jedná se o vedoucího zaměstnance organizačního útvaru, který je odpovědný za správu rozpočtu orgánu veřejné správy nebo jiný k tomu pověřený zaměstnanec. Může spravovat celý rozpočet orgánu, nebo jen jeho část. Konkrétní řešení je opět podmíněno vnitřními předpisy organizace. Správce rozpočtu je povinen při předběžné řídicí kontrole prověřit soulad operace s pravidly uvedenými zejména v zákoně o rozpočtových pravidlech a v zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Rovněž také prověřuje soulad operací se schválenými veřejnými výdaji a jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky a zda jeho podpis na podkladu k připravované operaci souhlasí s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru. Nedílnou povinností správce rozpočtu je též prověření, zda příkazce operace jedná v rámci své vymezené působnosti. Do jeho odpovědnosti spadá i prověření možných rozpočtových rizik a stanovení případných opatření k jejich odstranění

nebo zmírnění. Pokud stanoví správce rozpočtu pro danou operaci v souladu s právními předpisy nebo opatřením orgánu územního samosprávného celku určité omezující podmínky, uvede tuto skutečnost písemně. Může nastat situace, kdy správce rozpočtu nalezne na připravované operaci nedostatky. V takovémto případě bude operace pozastavena a příkazce operace bude písemně vyrozuměn a seznámen nejen s důvody jejího pozastavení, ale také s dalšími doklady svědčícími o oprávněnosti postupu správce rozpočtu. Pokud správce rozpočtu neshledá nedostatky, potvrdí svým podpisem zajištění prověření a schválení připravované operace a vrátí veškeré podklady příkazci operace i s případnými písemnými omezujícími podmínkami. Svým podpisem správce rovněž ztvrzuje existenci finančního krytí připravovaného závazku ve stanovené výši a předpokládaném termínu plnění. Pro tento slib je používáno označení *individuální příslib*. V praxi však také dochází k existenci celé řady operací, které zajišťují běžný chod a zabezpečují provozní potřeby plynoucí z pravidelných činností orgánu. Pro odlehčení administrativní náročnosti může příkazce operace předložit návrh na odsouhlasení finančního limitu pro zajištění těchto operací. Tento limit se nazývá *limitovaný příslib* a jeho schvalovací procesy jsou stejné jako u individuálně určené operace. Jelikož často není výše těchto operací předem známa, měly by být druhově vymezeny a měl by být stanoven i limit, kdy lze tyto prostředky čerpat.

V druhé fázi řídicí kontroly navazuje na postup příkazce operace svými postupy **hlavní účetní**, a to jak při správě příjmů, tak i při řízení výdajů. Hlavní účetní je vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru, který je odpovědný za vedení účetnictví orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec, kterého k tomu jako hlavního účetního pověří vedoucí orgánu. V oblasti **správy veřejných příjmů** nese hlavní účetní odpovědnost za úplnost podkladů a soulad jejich náležitostí dle zvláštních právních předpisů, zejména pak dle zákona o účetnictví. Dále je hlavní účetní povinen ověřit, zda se podpis příkazce operace shoduje s podpisovým vzorem. Schvalovacímu procesu hlavního účetního též podléhá prověření správnosti určení dlužníka, výše a splatnosti vzniklého nároku orgánu s údaji ve vydaném pokynu k plnění veřejných příjmů. V neposlední řadě pak hlavní účetní prověřuje možná účetní rizika a stanovuje případné opatření pro jejich odstranění či zmírnění. V rámci **řízení veřejných výdajů**, stejně jako v oblasti veřejné správy, nese hlavní účetní odpovědnost za úplnost a soulad podkladů zejména se zákonem o účetnictví, soulad podpisu příkazce operace s podpisovým vzorem a za prověření možných účetních rizik a stanovení případných opatření k jejich odstranění nebo zmírnění. Hlavní účetní ale také nese odpovědnost za soulad údajů o věřiteli i výši a splatnosti jeho závazku s údaji ve vydaném pokynu k zajištění platby. Dále hlavní účetní ověřuje, zda se jedná

o operaci s individuálním nebo limitovaným příslibem. Pokud se jedná o limitovaný příslib, pak ověřujeme, zda vystavený pokyn příkazce k zajištění platby odpovídá druhovému vymezení operace, limitu a období stanovenému v limitovaném příslibu. Za předpokladu, že hlavní účetní nalezne nedostatky v dokladech, pozastaví operaci a písemně informuje příkazce operace o důvodech pozastavení a doloží to doklady o oprávněnosti svého stanoviska. Bez odstranění nedostatků nelze veřejný výdaj či jiné plnění uskutečnit. V bezproblémovém případě potvrdí hlavní účetní svým podpisem prověření operace a tento příkaz k platbě předá k zajištění platby.

Slučování funkce příkazce operace s funkcemi správce rozpočtu či hlavního účetního je zákonem zakázáno. Výjimečně však lze sloučit funkci správce rozpočtu s funkcí hlavního účetního, ovšem jen tehdy, pokud existuje malá pravděpodobnost výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky s ohledem na povahu činností orgánu veřejné správy, stanovené úkoly, stupeň obtížnosti finančního řízení, strukturu a počet zaměstnanců.

Zákon o finanční kontrole dává správci rozpočtu a hlavnímu účetnímu povinnost písemně oznámit vedoucímu orgánu veřejné správy neuskutečnění předběžné kontroly při provádění operace. Vedoucí orgánu je pak povinen přijmout opatření k prověření této nekontrolované operace, jakož i opatření k zabezpečení řádného výkonu předběžné kontroly.

Průběžná a následná řídicí kontrola⁴³

Průběžná řídicí kontrola se zaměřuje na činnosti uskutečňované v průběhu operací včetně konečného vypořádání a vyúčtování. Následná kontrola představuje zpětné ověření zaměřené na konečný výsledek operace nebo následné prověřování vybraných operací.

Průběžnou i následnou kontrolu zabezpečují vedoucí orgánu veřejné správy prostřednictvím vedoucích pracovníků jednotlivých útvarů nebo k tomu pověřených zaměstnanců, kteří zajišťují přímé uskutečňování operací při hospodaření s veřejnými prostředky.

V rámci výkonu průběžné řídicí kontroly se při kontrole hospodaření s veřejnými prostředky zaměřujeme na dodržování stanovených podmínek a postupů při uskutečňování, vypořádání a vyúčtování schválených operací a také na přizpůsobování operací změnám ekonomického, právního či provozního charakteru, které mohou představovat nová rizika. Dále

⁴³ Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole): plné znění s komentářem. Ministerstvo financí české republiky [online]. [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html

je nezbytné ověřit, zda jsou přesně a včas prováděny zápisy o uskutečňovaných operacích a zda zajišťují včasnou přípravu stanovených finančních, účetních a jiných výkazů a zpráv.

Při řídicí kontrole vykonávané následně po vyúčtování operací kontrolními orgány prověřujeme jednotlivé vzorky operací. Je nebytné podrobit následné kontrole data o hospodaření s veřejnými prostředky, neboť musí věrně zobrazovat zdroje, stav a pohyb těchto prostředků. Rovněž také samotné operace musí být v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, uzavřenými smlouvami apod. Kontrole je podrobena též zajištění hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Podstatnou zkoumanou položkou v rámci následné řídicí kontroly je pak kontrola opatření přijatých příslušnými orgány veřejné správy, zejména opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik.

Při provádění průběžné a následné řídicí kontroly se používají zejména operační, revizní a hodnotící postupy. Jsou používány při prověřování dokumentace, porovnávání žádoucího stavu i při sestavování účetních, finančních či jiných statistik, výkazů a zpráv.

Pokud zaměstnanci vykonávající průběžnou či následnou řídicí kontrolu zjistí ne hospodárné, neefektivní, neúčelné nebo protiprávní vynakládání veřejných prostředků, oznámí to písemně vedoucímu orgánu veřejné správy. Ten je povinen přijmout taková opatření k nápravě zjištěných nedostatků, která zabezpečí řádný výkon této kontroly.

3.5. Interní audit

Interní audit je významnou součástí vnitřního kontrolního systému a v některých ohledech tvoří dokonce páteř celého systému. Má nezastupitelné poslání i postavení při vytváření žádoucího pořádku v orgánu veřejné správy.⁴⁴

Interní audit představuje nezávislé a objektivní přezkoumání a vyhodnocování vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy a jím vykonávaných operací. Současně také zajišťuje konzultační a poradenskou činnost, která přináší systematický a metodický přístup k hodnocení a zlepšování řídicích a kontrolních procesů a napomáhá též efektivnějšímu řízení rizik.

3.5.1. Cíle interního auditu

Cíle interního auditu se shodují s obecnými cíli zákona o finanční kontrole a dále jsou rozšířeny zejména o snahy zjistit, zda:

- jsou dodržovány právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy,

⁴⁴ SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém: Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vydání. Praha: Aspi, 2009. ISBN 978-80-7357-436-9.

- orgán veřejné správy včas rozpoznává rizika vztahující se k jeho činnosti a zda jsou přijímána opatření k jejich vyloučení či zmírnění,
- poskytují řídicí kontroly spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace vedoucímu orgánu veřejné správy,
- jsou plněna provozní i finanční kritéria,
- je zavedený vnitřní kontrolní systém dostatečně účinný a reaguje včas na změny podmínek,
- dosažené výsledky v rámci plnění rozhodujících úkolů poskytují dostatečné ujištění o splnění záměrů a cílů orgánu veřejné správy.

3.5.2. Útvar interního auditu a jeho postavení

Uvnitř orgánu veřejné správy zajišťuje výkon interního auditu funkčně nezávislý útvar, případně k tomu zvlášť pověřený zaměstnanec, který je organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur. Útvar interního auditu je sice součástí dané organizace, ale není v ní hierarchicky začleněn. Ve své podstatě se jedná o štabní organizační jednotku, jejíž výsledky práce jsou předávány vedoucímu pracovníkovi.⁴⁵

Útvar interního auditu je přímo podřízen tomuto vedoucímu pracovníkovi, který zajišťuje jeho funkční nezávislost i organizační oddělení od řídicích výkonných struktur. Vedoucího útvaru interního auditu jmenuje a odvolává z funkce vedoucí orgánu veřejné správy po předchozím projednání s třetí osobou, a to z důvodu zajištění pracovněprávní ochrany interních auditorů. Forma projednání není zákonem stanovena, nicméně se předpokládá písemná forma. Pokud je např. orgánem veřejné správy ministerstvo financí, pak vedoucího interního auditu jmenuje a odvolává ministr financí po projednání ve vládě. Prezident Nejvyššího kontrolního úřadu jmenuje a odvolává vedoucího IA po konzultaci s předsedou rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR. V krajích má pravomoc jmenovat a odvolávat rada kraje na návrh ředitele krajského úřadu, v obcích pak rada obce na návrh starosty obce. V případě právnických osob zřízených dle zvláštního právního předpisu k plnění úkolů veřejné správy projednávají vedoucí těchto právnických osob jmenování a odvolání vedoucího IA s vedoucím orgánu veřejné správy, kterému je svěřena kontrolní činnost této osoby. Vedoucí orgánu veřejné správy je povinen jmenovat do funkce vedoucího interního auditu takovou osobu, která bude způsobilá plnit příslušné úkoly a její způsobilost bude

⁴⁵ KOLEKTIV AUTORŮ. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer CR, 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-558-8.

v souladu s § 5 zákona o finanční kontrole. Ten stanovuje požadavky na kvalifikaci a bezúhonnost a vylučuje u nich případný střet zájmů.

Útvar IA nelze pověřovat úkoly, které by byly v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. To se však netýká zajišťování výkonu následné veřejnosprávní kontroly.

Zákon o finanční kontrole nám stanovuje také výjimky z povinnosti vytvořit interní audit v orgánech veřejné správy, a to tam, kde existuje malá pravděpodobnost výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky a jsou splněny další zákonem stanovené požadavky. Vedoucí orgánu veřejné správy, který je správcem kapitoly státního rozpočtu, smí rozhodnout o nezřízení interního auditu u organizačních složek státu a příspěvkových organizací, které jsou v jeho působnosti. Obdobně též vedoucí ÚSC mají právo na toto rozhodnutí u příspěvkových organizací, které zřídil. Vedoucí těchto orgánů však musí zajistit funkce, které budou v subjektu plnit roli interního auditu prostřednictvím výkonu veřejnosprávní kontroly, a to oproti subjektům s interním auditem s vyšší četností. Další výjimkou z povinnosti vytvořit interní audit jsou obce a městské části hlavního města Prahy, které mají méně než 15 000 obyvatel. Tato povinnost může být nahrazena přijetím jiných dostatečných opatření, které však nejsou blíže specifikovány. Funkci interního auditu tak může nahradit např. činnost kontrolního a finančního výboru, externí audit apod. Pokud se však zjistí, že přijatá opatření nejsou dostatečně účinná, je povinností bez zbytečného odkladu útvar interního auditu zřídit.⁴⁶

3.5.3. Profese interního auditora a jeho povinnosti

Od interního auditora se očekává kvalifikovaný a profesionální výkon interního auditu, který povede k efektivnějšímu řízení a bude odhalovat případné chyby, opomenutí či podvody. K tomu je zapotřebí neustálé udržování a rozšiřování odborné kvalifikace, neboť interní auditor smí poskytovat pouze takové služby, pro které má nezbytné znalosti, zkušenosti a schopnosti.

Interní auditor je povinen při výkonu interního auditu dodržovat nejen veškeré právní normy, ale také doporučení vycházející z § 5 zákona o finanční kontrole a z mezinárodně uznávaných standardů obsažených v *Rámci profesní praxe interního auditora*.

Rámec pro profesní praxi (PPF) je logicky provázaný systém, který usnadňuje přípravu, interpretaci a aplikaci přístupů, postupů a metodik vhodných pro obor nebo profesi interního auditora. Skládá se ze dvou kategorií, a to z kategorie závazné (povinné) a silně doporučené.

⁴⁶ Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole): plné znění s komentářem. Ministerstvo financí české republiky [online]. [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html

Závazné je pro interního auditora dodržování Definice IA, která obsahuje základní cíl, charakter a rozsah působnosti interního auditu, a dále etického kodexu a Mezinárodních Standardů pro profesní praxi interního auditu (SPPIA). Silně doporučená kategorie pak obsahuje Doporučení pro praxi, Stanoviska a Praktické pomůcky.

Interní auditor by měla být osoba nezávislá a objektivní, neboť pouze tak lze dosáhnout důvěryhodných výsledků.

Při výkonu interního auditu postupuje auditor produktivně, systematicky, zachovává mlčenlivost o všech skutečnostech zjištěných při výkonu interního auditu a obezřetně a diskrétně používá získané informace. Též zabezpečuje veškeré potřebné podklady, dokumenty a písemnosti a veškerou dokumentaci řádně archivuje. Pokud interní auditor nalezne nežádoucí skutečnosti a rizika, která ovlivňují činnost orgánu veřejné správy, nebo jsou k tomu způsobilá v budoucnu, pak je povinen na ně upozornit. V zájmu objektivity výkonu auditu oznamuje interní auditor vedoucímu útvaru interního auditu jemu známé skutečnosti, které nasvědčují jeho podjatosti vzhledem ke vztahu k předmětu interního auditu nebo k zaměstnancům.⁴⁷

3.5.4. Druhy interního auditu

Zákon o finanční kontrole člení interní audit do třech základních kategorií. První z nich jsou *finanční audit*y, které ověřují, zda vykázané finanční, účetní popř. jiné údaje věrně zobrazují majetek, jeho zdroje a také hospodaření s ním. Druhou skupinou jsou *audit*y systémů, které prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhaných pohledávek, financování uskutečněných činností a zajištění správy veřejných prostředků. Poslední skupinu tvoří *audit*y výkonu. Ty zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost jednotlivých operací, jakož i přiměřenost a účinnost celého vnitřního kontrolního systému.

V praxi pak můžeme pozorovat další typy auditů, jako např. audit forenzní, který slouží k odhalování podvodu nebo jako prevence proti nim, audit shody, který prověřuje soulad s obecně závaznými i vnitřními předpisy nebo také audit informačních systémů, audit ekologický, audit personálního rozvoje apod.

Málokdy však lze při výkonu interního auditu takto striktně jednotlivé druhy rozdělovat, jelikož se vzájemně prolínají.

⁴⁷ Pokyn CHJ č. 2: k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_49909.html#4

3.5.5. Výkon interního auditu

Plánování interního auditu

Každý audit musí být interními auditory plánován, neboť jeho plánování zabezpečuje optimální využití kapacit interního auditu a efektivní směřování jeho aktivit.⁴⁸

Interní audit v orgánu veřejné správy je vykonáván na základě střednědobého a ročního plánu. *Střednědobý plán* se sestavuje v horizontu tří až pěti let. Stanovuje priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných cílů a záměrů na víceleté období. Jeho struktura by měla obsahovat zhodnocení východisek pro sestavení plánu, stanovení auditorských oblastí a také stanovení oblastí prioritního významu na základě zhodnocení rizikových faktorů. Ze střednědobého plánu, který zabezpečuje strategii orgánu veřejné správy, vychází *roční plán*. Ten pokrývá veškeré aktivity útvaru interního auditu pro příslušný rok. Uvádí rozsah a působnost, stanovuje priority a odráží potřeby vedení organizace. Roční plán by měl obsahovat zejména:

- shrnutí východisek pro sestavení plánu,
- kapacitní rozvržení činností interního auditu na jednotlivé období,
- rozpis plánovaných interních auditorských akcí, zejména pak jejich název, objekt auditu, jeho cíle, termín provedení, typ auditu včetně jeho věcného zaměření atd.,
- rozpis a specifikace metodických činností a odborných příprav zaměstnanců.

Při sestavování ročního plánu je nutno zohlednit také možnost zapracování změn, neboť ve zvláště odůvodněných případech může útvar interního auditu na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit do svého programu výkon konkrétního auditu, a to i mimo roční schválený plán.

Plány interního auditu, které zpracovává útvar interního auditu, by měly být koncipovány na základě hodnocení rizikových faktorů, která vycházejí ze stanovených úkolů. Přípravu plánů projednává vedoucí útvaru interního auditu s vedoucím orgánu veřejné správy, který tyto plány schvaluje. Vedoucí orgánu veřejné správy je povinen nejméně jednou ročně zajistit prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému, který zahrnuje všechny kontrolní činnosti v rámci vnitřního provozního a finančního řízení. Pokud dosud nebyla zavedena funkce interního auditora, prověří se i potřeba jejího zavedení.⁴⁹

⁴⁸ DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.

⁴⁹ Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole): plné znění s komentářem. Ministerstvo financí české republiky [online]. [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html

Předběžné šetření

V rámci přípravy na výkon auditu provádí auditor předběžné šetření, ve kterém se seznamuje s předmětem auditu. Obecně se uvádí, že délka předběžného šetření tvoří 5 – 10 % času trvání interního auditu. Samotná délka trvání se odvíjí od auditorovy znalosti předmětu auditu.

Předběžné šetření může být provedeno písemnou formou za použití např. dotazníků, dopisů apod. nebo prostřednictvím osobní spolupráce se zaměstnanci příslušného orgánu veřejné správy. V procesu předběžného šetření se zaměřujeme na definici cílů auditovaných činností a také na popis práce zaměstnanců, zejména na jejich odpovědnost a pravomoci. Dále se seznamujeme s prioritami auditované činnosti, na které je kladen důraz, a také s hlavními změnami, které proběhly od posledního auditu.

V procesu předběžného šetření sbíráme maximum relevantních informací o auditované činnosti, abychom na jejich základě byli schopni sestavit auditorský program.⁵⁰

Auditorský program

Tvorba programu interního auditu začíná již ve fázi plánování, ale podrobně jej můžeme sestavit až ve chvíli, kdy jsme dostatečně seznámeni s předmětem auditu.

Program interního auditu slouží jako systematický postup činností, který usnadňuje přidělování práce a její koordinaci. Rozpracování jednotlivých postupů napomáhá v mnoha ohledech, např. omezuje možnost opomenutí některých činností nebo též usnadňuje zcvik nových auditorů. Auditorský program dále slouží k prověřování interního auditu, např. zda interní auditoři pracují pouze s informacemi, které jsou potřebné, a zda tyto informace nezneužívají ve svůj prospěch apod.

Při vypracování programu auditu se zaměřujeme zejména na cíle auditu, zhodnocení rizik a zdokonalení systému jejich řízení, ale také na stanovení priorit jednotlivých kroků. Program vypracovávají jednotliví auditoři a schvaluje jej vedoucí útvaru interního auditu ještě před jeho zahájením.

Realizace interního auditu

Při realizaci interního auditu se zaměřujeme na tři základní okruhy činností. Prvním z nich je získávání, ověřování a analyzování informací. Z těch se poté formulují zjištění,

⁵⁰ DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. 1. vydání. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004. ISBN 80-903246-1-4

závěry, doporučení a navrhuje se opatření k nápravě. O celém procesu auditu je pak veden *auditorský spis*.

Vedení auditní dokumentace je upraveno ve Standardech pro profesionální praxi interního auditora. Jsou zde zaznamenány všechny skutečnosti, které v průběhu auditu proběhly, a také veškerá významná zjištění. Auditní dokumentace je majetkem orgánu veřejné správy a je přístupná pouze pověřeným osobám. Je klíčovým materiálem při psaní závěrečné zprávy, ale slouží také např. jako důkazní prostředek nebo pomůcka pro začínající auditory.

V procesu sběru informací je nezbytné určit žádoucí stav i okruh všech zaměstnanců, kterých se auditovaná činnost týká. Pokud se prověřuje příliš mnoho operací, pak je nezbytností provést výběr vzorku a dle zvolené metodiky vzorek prověřit.

Interní audit je zahájen na základě písemného pověření vedoucího útvaru interního auditu. Pověření je předkládáno vedoucímu útvaru odpovědného za auditovanou činnost orgánu veřejné správy.

Pokud jsou během procesu interního auditu zapotřebí úkony, k nimž nemá auditor dostačující znalosti, může si přizvat ke konzultaci odborníka na danou problematiku. Interní auditor odpovídá za výběr přizvané osoby a za ověření její kvalifikace.

O celkovém stavu auditovaných činností a také o závažnosti jednotlivých zjištění informuje vedoucího orgánu veřejné správy *auditní zjištění*. Ta mu má být projednána s vedoucím auditované činnosti, který může vyjádřit nesouhlas. Interní auditor má povinnost toto stanovisko připojit ke zprávě z interního auditu. Na základě auditních zjištění pak navrhuje interní auditor případná doporučení.⁵¹

Následná kontrola

Dle standardů má vedoucí útvaru interního auditu povinnost vypracovat systém následné kontroly, který bude sledovat a zaručovat provedení nápravných opatření, popř. informovat o faktu, že vedení převzalo odpovědnost za riziko neprovedení opatření k nápravě. Interní auditoři pak v rámci následné kontroly prověřují přijetí příslušných opatření a také to, zda tato opatření přináší výsledky. Pokud zjistí útvar interního auditu, že nebyla přijata příslušná opatření na základě jeho návrhu nebo oznámení řídicí kontroly, pak je povinen na to písemně upozornit vedoucího orgánu veřejné správy.

⁵¹ DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. 1. vydání. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004. ISBN 80-903246-1-4

3.5.6. Podávání zpráv

Útvar interního auditu předává zprávy o svých zjištěních vedoucímu orgánu veřejné správy spolu s doporučením ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a opatření vedoucí k nápravě zjištěných nedostatků, a to bez zbytečných odkladů.

Výsledky interního auditu jsou soustředěny do ročních zpráv, které hodnotí obecnou kvalitu vnitřního kontrolního systému, analyzují výskyt závažných nedostatků a předkládají doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti celého systému. Zprávy o výsledcích interního auditu jsou součástí roční zprávy o výsledcích finančních kontrol orgánu veřejné správy.

3.6. Finanční kontrola podle mezinárodních smluv

K tomu, aby byl systém finanční kontroly ve veřejné správě úplný, zbývá ještě zmínit třetí typ kontroly, a tím je finanční kontrola podle mezinárodních smluv. Smí být vykonána, pokud tak stanoví vyhláška mezinárodní smlouvy, kterou je Česká republika vázána, a to prostřednictvím kontrolních orgánů mezinárodních organizací nebo určených zmocněnců.

Mezinárodní organizace jsou oprávněny vyžadovat u orgánů veřejné správy ČR spolupráci nebo zajištění jejich výkonu a český orgán to nesmí odmítnout. Při vzájemné spolupráci se pak vzájemně informují o předmětu, účelu i výsledcích finanční kontroly, společně koordinují její výkon a postupují ve vzájemné součinnosti.

Pakliže to smlouva umožňuje, mohou příslušné orgány veřejné správy ČR požadovat příslušnou mezinárodní organizaci o zprávy o provedených finančních kontrolách. Pokud české orgány poskytují informace o finanční kontrole mezinárodní organizaci, poskytují tyto informace také ministerstvu financí ČR.

4. Výkon interního auditu v podmínkách statutárního města

Pro analyzování výkonu interního auditu v podmínkách statutárního města jsem si zvolila statutární město Ostrava.

Ústředním úřadem pro výkon veřejné správy je zde Magistrát města Ostravy (dále jen „magistrát“). Ten je tvořen primátorem, náměstký primátora, tajemníkem magistrátu a zaměstnanci města zařazenými do magistrátu. Dle organizačního schématu je magistrát členěn na odbory, které byly zřízeny pro jednotlivé úseky činností radou města. Obdobné postavení jako odbory mají i jiné odborné útvary magistrátu jako např. úřady, útvary, kanceláře, archivy apod. Odbory zajišťují prostřednictvím svých vedoucích pracovníků svěřené úkoly na úsecích státní správy a samosprávy.

4.1. Odbor interního auditu a kontroly Magistrátu města Ostravy

Přímo pod primátora města Ostravy, nyní pana Ing. Petra Kajnara, spadá *odbor interního auditu a kontroly* (dále jen „odbor IAK“). Právě ten vykonává specializovanou kontrolní činnost v rozsahu finančních kontrol, proto je pro nás klíčovým odborem. Zaměřuje se zejména na hospodaření s finančními a hmotnými prostředky, majetkovými právy a jinými majetkovými hodnotami města a kontroluje jím zřízené příspěvkové organizace, kterým jsou poskytovány finanční prostředky z rozpočtu města. Rovněž také eviduje a vyřizuje stížnosti a petice občanů a vede s nimi potřebné jednání. Dále je v pravomoci odboru vyhodnocování a přezkoumávání účinnosti a přiměřenosti systému finančního řízení a kontrol prostřednictvím výkonu interního auditu. Odbor interního auditu a kontroly se dělí na *oddělení interního auditu* a *oddělení kontroly*. Jak už samotný název napovídá, výkon interního auditu v podmínkách statutárního města je svěřen oddělení interního auditu.

O počtu provedených interních auditů a veřejnosprávních kontrol, které provedl odbor interního auditu a kontroly, vypovídají následující tabulky.

Tab. 4. 1 – Počet interních auditů vykonaných odborem IA a kontroly v letech 2006 – 2011⁵²

Kontroly/Roky	2006	2007	2008	2009	2010	2011	celkem
Plánované	17	15	16	16	16	14	94
Mimořádné	2	3	-	-	-	-	5
Celkem	19	18	16	16	16	14	99

⁵² Interní materiály a dokumentace odboru interního auditu a kontroly Magistrátu města Ostravy

Tab. 4. 2 – Počet veřejnosprávních kontrol vykonaných odborem IA a kontroly v letech 2006 - 2011⁵²

Roky/organizace	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Příspěvkové organizace	7	8	13	13	11	10
Příjemci dotací	10	12	8	5	2	3
Celkem	17	20	21	18	13	13
Městské obvody	23	24	26	23	23	23

pozn.: U městských obvodů se jedná o hodnocení přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly v rámci vnitřního kontrolního systému.

Řádný výkon finanční kontroly s sebou přináší také náklady na personální, materiální i technické zabezpečení. Náklady odboru IAK a jejich vývoj znázorňuje následující tabulka.

Tab. 4. 3 – Náklady odboru IA a kontroly v letech 2007 – 2011⁵²

Období	Počet zaměstnanců	Nákl. na platy	Vzdělávací akce	Cestovné
2007	24	7 405 148	219 539	153 323
2008	24	7 700 423	321 174	168 203
2009	24	8 201 333	254 209	198 745
2010	24	8 441 602	200 349	165 909
2011	24	8 177 584	279 608	170 226

Odbor interního auditu a kontroly vydává své pokyny, pracovní postupy a další právní předpisy, kterými se musí jeho zaměstnanci řídit. Paří mezi ně především Kontrolní řád magistrátu města Ostravy a Statut interního auditu.

4.1.1. Kontrolní řád Magistrátu města Ostravy

Aktualizované znění Kontrolní řádu magistrátu nabylo účinnosti 1. 1. 2010 a zpracoval jej odbor interního auditu a kontroly. Ve svých devíti článcích upravuje výkon finančních kontrol prováděných zaměstnanci města.

Článek první - Úvodní ustanovení rozděluje systém finanční kontroly magistrátu do pěti základních segmentů, a to na veřejnosprávní kontrolu, řídicí kontrolu, interní audit a dále také kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky u zřizovaných příspěvkových organizací a hodnocení přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly jednotlivých městských obvodů. Článek druhý pak definuje v souladu se zákonem o finanční kontrole základní pojmy, např. co je orgánem veřejné správy, kdo je kontrolním orgánem, kontrolovanou osobou, co je veřejná finanční podpora apod.

Třetí článek pak vymezuje postavení a základní úlohu odborů magistrátu při provádění kontrolní činnosti. Odpovědnost zajištění kontrolních činností je zde přiřknuta vedoucím odborů magistrátu a jimi řízeným zaměstnancům. Vedoucí odboru magistrátu také aktivně ovlivňuje kontrolní činnost a metodicky ji usměrňuje, přijímá opatření k odstranění nežádoucích stavů, předchází či zmírňuje rizika apod. Tento článek vymezuje i základní činnosti odborů magistrátu nebo jeho zaměstnanců při výkonu finanční kontroly, např. provádění kontrol nakládání s veřejnými prostředky, zpracování výsledných materiálů, navrhování uložení pokut třetím osobám, prověřování přijetí účinných opatření apod.

Čtvrtý článek se zabývá veřejnosprávní kontrolou. Odbory magistrátu provádějí tuto kontrolu prostřednictvím zaměstnanců města zařazených do magistrátu u příspěvkových organizací zřízených městem a u příjemců veřejné finanční podpory z rozpočtu města nebo žadatelů o tuto podporu. Veřejnosprávní kontrola je ve všech svých fázích součástí řídicí činnosti odvětvových odborů. Odbor interního auditu a kontroly vykonává především následné veřejnosprávní kontroly na místě, může se však účastnit kontrol předběžných a průběžných. Postup při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě upravuje příloha I. kontrolního řádu MMO. Tato příloha svým obsahem odpovídá požadavkům zákona o finanční kontrole, o státní kontrole i prováděcí vyhlášce. V souladu s těmito normami dále odkazuje na příslušné vzory a tiskopisy a poskytuje některá doporučení pro hladký výkon kontroly, např. doporučení sestavení programu kontroly u časově náročnějších projektů apod.

Pátý článek se zabývá působností řídicí kontroly v rámci vnitřního kontrolního systému a článek šestý pak jejími jednotlivými typy. Podrobné schéma postupů v návaznosti na úkony příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního v podmínkách magistrátu je rozpracováno v příloze č. II. kontrolního řádu magistrátu a je také součástí této diplomové práce pod označením příloha č. I.

Článek sedmý – závěry z provedených řídicích kontrol stanovuje informační povinnosti jednotlivých pracovníků vůči primátorovi dle zákona o finanční kontrole. Článek osmý nás informuje o zrušovacích a závěrečných ustanoveních a článek devátý nám udává účinnost kontrolního řádu.

4.1.2. Statut interního auditu

Statut interního auditu (dále jen „statut“), který vydal odbor interního auditu a kontroly MMO se zaměřuje na zásady provádění interního auditu. Ve svých deseti člancích stanovuje nejen poslání, odpovědnost a pravomoci příslušného odboru ale také upravuje předmět činnosti a určuje základní zásady provádění interního auditu uplatňované v Magistrátu města Ostravy.

Článek první obsahuje úvodní ustanovení a článek druhý pak základní ustanovení statutu. Interní audit je zde vymezen jako speciální kontrolní institut, který je součástí vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy. V souladu se zákonem o finanční kontrole je interní audit definován jako nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému.

Ve článku třetím je popsáno postavení interního auditu. Nezbytností je jeho funkční nezávislost a oddělenost od řídicích struktur. Proto je odbor interního auditu a kontroly přímo podřízen primátorovi statutárního města Ostravy. Ten také navrhuje jmenování a odvolání vedoucího tohoto odboru radě města. Odbor IA a kontroly vykonává interní audit u všech ostatních odborů magistrátu.

Velmi důležitý je pak článek čtvrtý, který nás informuje o předmětu činnosti. Interní audit nás mimo jiné ujišťuje zejména o dodržování právních předpisů a přijatých opatření, o včasném rozpoznávání rizik a přijímání odpovídajících opatření a také o tom, zda řídicí kontroly poskytují primátorovi včasné a spolehlivé informace. Dále také zkoumá, zda jsou provozní a finanční kritéria stanovena tak, aby byla zajištěna ochrana veřejných prostředků a zda je zavedený vnitřní kontrolní systém dostatečně účinný. Interní audit nás ujišťuje také o tom, že dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů směřují ke splnění cílů a záměrů orgánu veřejné správy.

Problematicke článku č. 5 - Plánování interního auditu je věnována níže samostatná kapitola. Článek šestý se zabývá auditními postupy neboli zásadami. V podstatě se jedná o základní zásady, které plně korespondují se zákonem o finanční kontrole a příslušnou prováděcí vyhláškou. Jsou zde stanoveny mimo jiné následující zásady: výkon interního auditu na základě písemného pověření, nutnost zpracování konkrétního programu, pořizování pracovní dokumentace v průběhu auditu, vypracování písemné zprávy o auditních zjištěních apod.

Jednotlivé pravomoci a povinnosti interních auditorů při výkonu auditů jsou stanoveny ve článku sedmém statutu interního auditu. V článku osmém pak nalezneme povinnosti a oprávnění auditovaných útvarů vůči auditorům. Zaměstnanci auditovaných útvarů jsou povinni respektovat auditní činnost a také vlastní součinností napomáhat provedení auditu, např. poskytováním požadovaných pokladů, písemnosti a informací, respektováním metod a technik používaných auditory apod. K jednotlivým nálezům a doporučením interních auditorů zpracovávají zaměstnanci auditovaných útvarů nápravná opatření a přijímají takové kroky, které povedou k odstranění nedostatků ve stanovené lhůtě.

Ustanoveními závěrečnými a zrušovacími se zabývá článek devátý, který mimo jiné stanovuje závaznost statutu interního auditu města Ostravy pro zaměstnance statutárního města. Poslední článek statutu č. 10 uvádí účinnosti statutu.

4.2. Klíčové činnosti odboru interního auditu a kontroly Magistrátu města Ostravy při výkonu interního auditu

Jak již bylo řečeno, interní audit zajišťuje přezkoumání přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly vedoucích zaměstnanců, včetně prověření správnosti vybraných operací. Pro toto zajištění a také pro splnění podmínek hospodárního, efektivního a účelného výkonu veřejné správy je odborem interního auditu ověřováno zejména:

- stanovení postupů a kritérií při realizaci činnosti,
- existence kontrolních prvků v jednotlivých procesech,
- provádění řídicích kontrol vedoucích zaměstnanců,
- systém řízení rizik.

Trvale upíná odbor IA a kontroly svou pozornost na oblast přijatých dotací, neboť zde vedle existence finančního rizika hraje významnou roli také fakt, že činnost interního auditu ve vztahu k projektům financovaných z externích zdrojů je součástí hodnocení ze strany vnějších kontrolních orgánů, mimo jiné i EU. Obdobná pozornost je věnována také poskytování veřejné finanční podpory z rozpočtu města.

4.2.1. Plánování interního auditu a kontroly

Produktem plánovací činnosti je plán interního auditu, který zpracovává odbor interního auditu a kontroly magistrátu. Používá k tomu vhodnou metodologii se zaměřením na rizika, která vycházejí ze stanovených úkolů orgánu nebo z otázek souvisejících s kontrolou řízení. Při sestavování plánů je nezbytné zohlednit specifické úkoly a projekty orgánu veřejné správy, závěry externích kontrolních orgánů, výsledky veřejnosprávních kontrol a interních auditů apod. Vedoucí odboru IAK by se měl také zabývat a vyhodnocovat podněty příslušných orgánů města.

V procesu plánování vznikají tři klíčové typy plánů, rozdělené dle faktoru času. Prvním z nich je *střednědobý plán*. Ten je sestavován v tématických okruzích pro období následujících 3 – 4 let. Stanovuje priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných cílů a záměrů. Střednědobý plán interního auditu, který vypracoval odbor interního auditu a kontroly MMO pro období 2010 - 2012 má následující podobu.

Tab. 4. 4 - Střednědobý plán interního auditu MMO pro období 2010 – 2012

Oblasti plánu	
A)	Hodnocení přiměřenosti a účinnosti řídicích a kontrolních mechanismů při přípravě, schvalování, provádění a kontrole operací
B)	Sledování věrnosti zobrazení majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, posuzování způsobu nakládání s nimi
C)	Posuzování hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti operací
D)	Hodnocení vnitřního kontrolního systému při čerpání prostředků z externích zdrojů
E)	Posuzování VKS a metodické činnosti ve vztahu k městským obvodům
F)	Hodnocení účinnosti řízení rizik
G)	Ověřování systému řízení bezpečnosti informací
H)	Odborná příprava, vzdělávání a profesní rozvoj interních auditorů, úkoly a metodické a konzultační činnosti
I)	Zpracování ročních zpráv dle ustanovení právních norem (roční zpráva o výsledcích interního auditu, roční zpráva o výsledcích finančních kontrol, hodnotící zpráva o výsledcích kontrol samostatné a přenesené působnosti svěřené orgánu městských obvodů)

Tento střednědobý plán byl schválen podpisem primátora města Ostravy Ing. Petra Kajnara dne 18. prosince 2009.

Ze střednědobého plánu vychází *roční plán*. Ten upřesňuje věcné zaměření a typ auditu, jejich cíle, úkoly, časový harmonogram, personální zajištění a specifikaci příhodných nároků na přizvání dalších osob či expertů. Rovněž obsahuje odbornou přípravu interních auditorů a úkoly v metodické a konzultační činnosti.⁵³ Základní podoba plánu interního auditu pro rok 2010 vypadala, dle zpracování odboru IA a kontroly, následovně.

Tab. 4. 5 – Základní podoba plánu interního auditu na rok 2011

1	Úroveň využívání externích služeb
2	Nastavení vnitřního kontrolního systému odboru DSC
3	Finanční prostředky SMO čerpané vybranými ORJ
4	Postupy při realizaci veřejných zakázek
5	Vybrané postupy související s reformou veřejných financí
6	Nastavení a plnění podmínek u smluv uzavřených SMO
7	Vybrané aspekty Systému sdružených nákupů
8	Dotace přijaté z externích zdrojů
9	Finanční prostředky vynakládané na vybrané položky rozpočtu
10	Poskytování veřejné finanční podpory
11	Nakládání s majetkem – vybrané druhy a činnosti
12	Hodnocení analýzy rizik odboru MMO a městské policie

⁵³ Statut interního auditu Magistrátu města Ostravy: Zásady provádění interního auditu. In: *Ostrava*: Odbor interního auditu a kontroly. 2010

13	Postupy v zajištění informací bezpečnosti
14	Plnění doporučení interního auditu a přijatých opatření – následné šetření

Tento plán byl v roce 2011 splněn a nebyla realizována žádná mimořádná šetření. Roční plány interního auditu, které vypracoval příslušný odbor pro jednotlivé roky 2007 – 2011 nalezneme v příloze č. II. této diplomové práce.

Třetím a posledním typem plánu je *operativní plán*, na jehož základě je prováděn operativní interní audit. Ten není zařazen do schváleného ročního plánu, jedná se tedy o mimořádný interní audit. Probíhá na základě rozhodnutí primátora města.

4.2.2. Řízení rizik

Dle zákona o finanční kontrole a jemu příslušné prováděcí vyhlášky musí být v organizaci zavedeny spolehlivé a funkční procesy řízení rizik. K tomu má na magistrátu města Ostravy napomoci pracovní pokyn řízení rizik, obsahující čtyři články a tři praktické přílohy. Riziko můžeme charakterizovat jako pojem vyjadřující možnost, že nastane určitá událost nebo stav, který bude mít negativní vliv na plnění stanovených cílů organizace. Mezi základní rizikové faktory uvnitř organizace patří např. riziko finanční, personální, informační, riziko zneužití pravomoci, riziko poškození nebo ztráty dobrého jména, kvalita kontrolního systému, složitost a rozsáhlost procesů apod. Aby bylo zajištěno dosažení cílů organizace je nezbytné rizika identifikovat, řídit a kontrolovat.

Řízení rizik je soustavná, systematická a metodická činnost, kterou organizují vedoucí zaměstnanci v rámci přiměřeného a účinného vnitřního kontrolního systému tak, aby bylo možné rizika včas zjistit, vyhodnotit a minimalizovat. Řízení rizik je klíčovou odpovědností především zaměstnanců veřejné správy, kteří se účastní analýzy rizik a provádějí jejich vyhodnocení. Interní audit asistuje při realizaci procesu řízení rizik zejména konzultační a nápomocnou činností.

Analýza rizik je pro účely plánování interního auditu a případných dalších kontrol prováděna v pravidelných intervalech 1 x ročně. V rámci této analýzy je nezbytné definovat nejdůležitější činnosti, procesy a operace a přiřadit k nim možná rizika. Odbor interního auditu a kontroly, na základě vykonaných interních auditů a ve snaze napomoci vedoucím zaměstnancům, zpracoval příklady možných rizik. Vytvořil tak významnou, nikoliv však závaznou pomůcku podpůrného charakteru. Pro sjednocení postupů byla tato pomůcka v roce 2007 aktualizována. Nejen že zavedla jednotlivé rizikové tabulky, ale také popisuje postup

a uvádí příklady jednotlivých typů rizik. Toto aktualizované znění je součástí této diplomové práce pod označením příloha č. III.

Jednotlivá rizika musí být zhodnocena z pohledu jejich významnosti a pravděpodobnosti výskytu. Následující tabulky poskytují klíč k tomuto posouzení.

Tab. 4.6 – Významnost vlivu a dopad rizik⁵⁴

Kvalitativní hodnocení			Kvantitativní hodnocení
Úroveň	Označení	Popis	Finanční vyjádření
1	Zanedbatelné	Neovlivňuje znatelně chod, neřeší se na úrovni vedení (vedoucích zaměstnanců)	
2	Nevýznamné	Ovlivňuje pouze vnitřní chod, řeší úroveň vedení běžně	
3	Střední	Vyžaduje řešení výkonného vedení města, není zanedbatelné na výsledek hospodaření města	
4	Významné	Významná ztráta, škoda, soudní spor, orgány města	
5	Nepřijatelné	Vysoké riziko, okamžitý zásah	

Tab. 4.7 – Pravděpodobnost výskytu rizika⁵⁴

Kvalitativní hodnocení			Kvantitativní hodnocení
Úroveň	Označení	Popis	Interval pravděpodobnosti
1	Téměř vyloučené	Vyskytne se pouze výjimečně	0 % až 5 %
2	Nepravděpodobné	Někdy se může vyskytnout, ale není to pravděpodobné	5 % až 30 %
3	Možné	Někdy se vyskytne	30 % - 60 %
4	Pravděpodobné	Pravděpodobně se vyskytne	60 % - 80 %
5	Téměř jisté	Vyskytne se skoro vždy	80 % - 100 %

Výsledky výše uvedených analýz jsou zpracovány do přehledné tabulky, která může mít následující podobu.

⁵⁴ Řízení rizik: pracovní pokyn magistrátu města Ostravy. In: *Ostrava*: Odbor interního auditu a kontroly. 2010.

Tab. 4. 8 – Identifikace rizik v odboru, jejich významnost vlivu a pravděpodobnost výskytu⁵⁴

Oblast činnosti, proces, operace	Označení rizika	Vymezení rizika	Významnost vlivu, dopad	Pravděpodobnost výskytu
Nakládání s majetkem	A1	Riziko neúplné evidence majetku	2	3
	A2	Riziko nesprávného označení majetku	1	4
	A3	Riziko špatné údržby majetku	1	3
Finanční podpora – dotace	B1	Riziko nesprávné formulace smluvního vztahu	5	2
	B2	Riziko závěrečného vyúčtování smluvního vztahu	3	2
	B3	Riziko neúplné dokumentace, evidence	2	2
Rozpočet	C1	Riziko nedodržení rozpočtových ukazatelů	2	1
	C2	Riziko neoprávněného čerpání rozpočtu	5	1

Pokud příslušný odbor uzná za vhodné, může zpracovat i *mapy rizik* v grafickém vyjádření, které rovněž významně napomáhají určit významnost rizik a stanovit priority podle nežádoucích dopadů na řádnou správu a řízení orgánu veřejné správy. V procesu analýzy rizik je dále nezbytné průběžně sledovat působení existujících rizik a přijímat opatření k vyloučení nebo minimalizaci nežádoucích dopadů a včas plnit informační povinnosti. K analýze rizik musí být vyhotovena vhodná písemná dokumentace.

Vedoucí jednotlivých odborů jsou povinni promítnout ohodnocení typů rizik do souhrnné tabulky, která slouží k získání komplexních dat o významnosti vlivu a pravděpodobnosti výskytu jednotlivých typů rizik. Tato souhrnná tabulka je odesílána odboru interního auditu a kontroly. Odboru IAK je zasílána i tabulka s popisem významných rizik a jejich řešení, která je nazývána *problémy a opatření*. Jsou zde uvedena rizika s hodnocením významnosti vlivu třetího stupně a více a také jsou zde konkrétně popsány příčiny rizika. Současně je nezbytné uvést konkrétní opatření pro jejich zmírnění či vyloučení.⁵⁵ Oddělení interního auditu zpracovává z předložených podkladů souhrnný výstup pro primátora města.

⁵⁵ Řízení rizik: pracovní pokyn magistrátu města Ostravy. In: *Ostrava*: Odbor interního auditu a kontroly. 2010.

4.2.3. Sledování stavu plnění doporučení

Prováděcí vyhláška zákona o finanční kontrole stanovuje povinnost interního auditu každoročně ověřit, jak jsou plněna doporučení, která byla udělena v rámci minulých auditních šetření. Získané poznatky jsou v rámci interního auditu dále využívány např. k aktuálnímu hodnocení rizik, při tvorbě plánu interního auditu apod.

Z auditních šetření vykonaných v roce 2011 jasně vyplývá, že doporučení IA byla vedoucími auditovaných odborů převážně akceptována. Vedoucí navrhli opatření, která by měla mít pozitivní dopad především na finanční rizika, např. upřesněním postupů, vzájemnou spoluprací mezi odbory apod. Řešena by dále měla být oblast evidencí, zejména ve vztahu s rozšiřováním využívání výpočetní techniky, což by vedlo k nižšímu výskytu chybovosti. V oblasti právního rizika došlo k jeho snížení opětovným odborným posouzením vybraných případů, z čehož vyplynulo např. upravení významné smlouvy dodatky. Oblastem, v nichž nebyla doporučení realizována, věnuje odbor IAK nadále pozornost.

4.2.4. Sestavování ročních zpráv

V souvislosti s výkonem interního auditu má odbor interního auditu a kontroly MMO zákonnou povinnost sestavit dvě klíčové zprávy, a to *roční zprávu o výsledcích finančních kontrol za SMO* a *roční zprávu o výsledcích interního auditu*.

Roční zpráva o výsledcích interního auditu MMO za rok 2011

Roční zpráva o výsledcích IA, které provedlo oddělení interního auditu odboru interního auditu a kontroly MMO, se skládá se dvou částí, a to shrnutí výsledků IA za rok 2011 a z plánu interního auditu pro rok 2012.

V roce 2011 bylo provedeno 14 plánovaných auditních šetření a jedno mimořádné, které bylo zaměřeno na využívání Systému sdruženého nákupu. Jelikož toto šetření nebylo ani tak klasickým auditem, jako spíš prověřením údajů na základě požadavků primátora, nebyla tato kontrola zařazena mezi výčet vykonaných interních auditů. Předmětem interního auditu byly zejména:

- plnění smluvních podmínek u přijatých dotací,
- poskytování dotací z rozpočtu SMO,
- smlouvy s dodavateli, jejich nastavení a plnění podmínek,
- systém sdružování nákupů,
- prověření vybraných postupů dle novely zákona o účetnictví,
- využívání konzultačních, poradenských a právních služeb,

- postupy v zajištění informační bezpečnosti,
- vybrané výdajové položky,
- nakládání s majetkem, apod.

Provedenými audity nebyly zjištěny závažné nedostatky ve smyslu zákona o finanční kontrole, tedy např. podezření na trestný čin apod. Byly však nalezeny problémy systémového charakteru v určitých oblastech a také administrativní nedostatky týkající se náležitostí dokumentů či nepřesnosti postupů. Závažnějším problémem je opakované konstatování potřeby důsledného posílení účinnosti řídicí kontroly u dotací poskytovaných nejmenovaným oddělením z důvodu zjištěných nedostatků v posouzení a hodnocení předložených podkladů. Nedostatky se týkaly především specifikace uznatelných nákladů ve smlouvách, aby bylo striktně zamezeno zneužívání prostředků k jiným účelům. Rovněž docházelo k převzetí vyúčtování dotací s nedostatky v dokladech, např. chybějící rozpis prací nebo příloha faktury, nedostatečně doložená souvislost dokladů s účelem dotace apod. Doporučení k nápravě byla vedoucími auditovaných odborů převážně akceptována.

Kromě doporučení k nápravě zjištěných nedostatků obsahuje roční zpráva také doporučení ke zdokonalení vnitřního kontrolního systému a ke snížení rizik. V oblastech, kterých se tato doporučení týkala, lze konstatovat převážně vyhovující stav. Roční zpráva o výsledcích IA se dále věnuje i dalším oblastem spadajícím do oblasti působnosti interního auditu, např. hodnocení rizik apod.

Roční plán, navazující na střednědobý plán IA, bude v roce 2012 zaměřen opět na plnění smluvních podmínek u dotací přijatých z externích zdrojů a dále na činnost městské policie, vybrané druhy příjmů a řízení pohledávek, kontrolní činnost ve vztahu k příspěvkovým organizacím apod. Předmětem auditu i dále zůstávají vybrané postupy související s účetní reformou, nakládání s majetkem, veřejné zakázky atd.

Roční zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2010

Odbor interního auditu a kontroly MMO předkládá roční zprávu o výsledcích finančních kontrol za statutární město Ostravu. Tato zpráva obsahuje rovněž výsledky finančních kontrol ze zpráv předložených Městskou policií Ostrava, příspěvkovými organizacemi zřízenými statutárním městem a také výsledky finančních kontrol ze zpráv předložených městskými obvody územně členěného statutárního města i jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi.

Vnitřní kontrolní systém byl v roce 2010 realizován na celém území statutárního města. Odpovědnost za zavedení, organizování, řízení a zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční

kontroly u městských obvodů nesou jednotliví starostové městských obvodů, dle obecně závazné vyhlášky. Povinnost zavést vnitřní kontrolní systém uložila ředitelům příspěvkových organizací zřízených statutární městem Rada města svým usnesením. V rámci vnitřního kontrolního systému provádí oddělení IAK pravidelně hodnocení přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly ve všech 23 městských obvodech.

V procesech řídicích kontrol byly zjištěny 2 případy, které byly předány k dalšímu řízení dle zvláštního právního předpisu. Prvním z nich je podezření ze spáchání trestného činu neoprávněného pobírání sociálních dávek, v celkové výši 41.177 Kč. Příslušný odbor sociální péče oznámil zjištění Policii ČR. Ve druhém případě byly v příspěvkové organizaci zjištěny skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu zpronevěry a případ byl oznámen Okresnímu státnímu zastupitelství v Ostravě. Zmíněnou příspěvkovou organizací byla mateřská školka, kde její zaměstnankyně zcela nepřehledně nakládala s hotovostí v pokladně organizace. Vlivem nedostatečných podkladů a zápisů nebylo možné stanovit, jaká suma by se měla v pokladně nalézat, tedy i vyčíslení samotné škody bylo v danou chvíli nemožné. S touto zaměstnankyní byl rozvázán pracovní poměr. Na základě zjištění interního auditu, a poznatků vedoucích pracovníků dochází průběžně k úpravě schvalovacích postupů řídicí kontroly.

V rámci uspořádání vnitřních poměrů ve věci správy města byl závaznou vyhláškou č. 11/2000, Statut města Ostravy, ve znění pozdějších změn a doplňků, zaveden u čtyř z celkových 23 městských obvodů útvar interního auditu. S přihlédnutím k počtu obyvatel jsou jimi městský obvod Moravská Ostrava a Přívoz, Ostrava–Jih, Slezská Ostrava a Poruba. O zřízení tohoto útvaru rozhodli také ředitelé dvou příspěvkových organizací, a to Městské nemocnice Ostrava a Čtyřlístku – centra pro osoby se zdravotním postižením. V roce 2010 bylo provedeno celkem 45 interních auditů, které se zaměřily např. na postupy a plnění podmínek plynoucích z uzavřených smluvních vztahů, řídicí a kontrolní mechanismy ve vztahu k přijatým dotacím z veřejného rozpočtu, prověření nakládání s prostředky sociálního fondu atd. Rovněž byla činnost interního auditu směřována i na provádění následných auditů, kdy bylo sledováno plnění doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti.

Roční zpráva o výsledcích finančních kontrol dále informuje o výsledcích veřejnosprávních kontrol včetně zhodnocení přiměřenosti a účinnosti systému. Předmětem kontroly byla zejména správnost použití veřejných prostředků, dodržování zásad účetnictví, rozpočtových pravidel, nakládání s majetkem apod. V roce 2010 bylo zjištěno několik případů porušení rozpočtové kázně dle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů u příjemců dotací, kterým byly následně uloženy pokuty a penále.

V minulých letech byly MMO, jednotlivými obvody i příspěvkovými organizacemi realizovány akce, u kterých docházelo k spolufinancování z fondů EU. Proto v roce 2010 proběhly u vybraných akcí kontroly, které jsou v roční zprávě řazeny pod kontroly podle mezinárodních smluv. Vykonaly je externí kontrolní orgány a z počtu 17 kontrol byly u čtyř z nich konstatovány nedostatky. Ve dvou případech se jednalo o porušení rozpočtové kázně, v jednom pak o nedodržení pokynu pro zadávání veřejných zakázek. Za příslušné prohřešky byly uděleny peněžité sankce. K poslednímu případu bylo kontrolním orgánem vyžádáno vyjádření Magistrátu města Ostravy.

Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2010 dále rozvádí hlavní zjištěné nedostatky. Jedním z provinilců byl nejmenovaný městský obvod, ve kterém finanční úřad Ostrava 1 provedl kontrolu použití prostředků veřejné finanční podpory poskytnuté z Národního programu Phare 2003. Kontrola odhalila porušení rozpočtové kázně a byly vyměřeny odvody do státního rozpočtu v celkové výši 83 402 Kč a penále ve výši 83 402 Kč. Ani tento, ani ostatní případy však nevykazují nedostatky, které by zásadním způsobem narušovaly činnost orgánu veřejné správy, a byla přijata opatření k minimalizaci rizik.

Závěrem roční zprávy o výsledcích finančních kontrol za rok 2010 lze říci, že vnitřní kontrolní systém statutárního města Ostravy je přiměřený v zajištění hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy a na základě závěrů a zjištění auditních šetření, veřejnosprávních a řídicích kontrol je dále zdokonalován.

4.3. Provedení interního auditu ve vybraném orgánu veřejné správy

V termínu od 6.9.2010 do 14.10.2010 provedl odbor interního auditu a kontroly MMO interní audit. Šetření zde byly podrobeny čtyři odbory, u nichž se zkoumalo poskytování veřejné podpory z rozpočtu města. Šetření bylo provedeno v souladu se základním plánem interního auditu pro rok 2010, který byl schválen primátorem. Veškerou dokumentaci k internímu auditu nalezneme v příslušném auditorském spisu. Z něj mi byl dán k dispozici program a výtah ze zprávy o provedení interního auditu.

4.3.1. Auditovaná oblast

Jak již bylo výše naznačeno, audit byl zaměřen na řídicí a kontrolní mechanismy při poskytování dotací z rozpočtu města. Kontrolní vzorek čítal 17 dotací. Při ověřování byly zkoumány smlouvy z let 2008 a 2009.

4.3.2. Ověřování skutečností

Při ověřování skutečností zaměřili interní auditoři svou pozornost zejména na:

- právní normy a interní předpisy, které se vztahují k auditované oblasti a na uplatňované postupy,
- uspořádání činností,
- organizaci a zajištění výkonu řídicí a veřejnosprávní kontroly,
- práce se zjištěními z kontrol,
- smlouvy o poskytnutí veřejné finanční podpory a také na ověření z pohledu kontrolovatelnosti a zpětné vymahatelnosti,
- zakázanou veřejnou podporu a na podporu malého rozsahu (tzv. podpora de minimis),
- hodnocení rizik spojených s auditovanou oblastí.⁵⁶

4.3.3. Druhy ověření

Interní audit musí prověřit, zda jsou při poskytování veřejné finanční podpory z rozpočtu města dodržovány postupy stanovené právními normami i vnitřními předpisy. Je nezbytné také posoudit, zda je problematika z hlediska optimálního posuzování výše prostředků dostatečně upravena a zda jsou dodržena pravidla pro výkon finanční kontroly. Podrobně budou zkoumány i jednotlivé smlouvy a jejich ujednání. V procesu tohoto interního auditu bude rovněž posouzena metodická činnost vůči příjemcům dotací a doprovodné využívání interních systému. Následně budou ověřena významná rizika a účinnost přijatých opatření k jejich zamezení či zmírnění. V neposlední řadě pak posoudíme plnění doporučení dřívějších auditních šetření.

4.3.4. Analýzy a metody auditorské práce

Interní auditoři při šetření vycházeli z rozboru jednotlivých podkladů předložených auditovanými odbory, z dostupných dokumentů předkládaných orgánům města i z ověřování v ekonomickém systému GINIS. Analyzovány byly jednotlivé postupy uplatňované v rámci MMO, jejich soulad s interními předpisy i dodržování právních norem. Bylo také nezbytné prověřit, zda jsou interní předpisy v souladu s právními normami. Podrobně analyzovány byly také výstupy z řídicích a kontrolních činností odborů z hlediska jejich formy i obsahu včetně nastavení vnitřního kontrolního systému.

⁵⁶ Program auditu - poskytování veřejné finanční podpory z rozpočtu města. In: *Ostrava*: Odbor interního auditu a kontroly. 2010

Na vybraném vzorku smluv o poskytnutí dotací byla posuzována úroveň předkládaných vyúčtování, jejich úplnost a správnost, kontrolovatelnost jednotlivých smluvních ujednání a i případná zpětná vymahatelnost. Náležitá pozornost je následně věnována posouzení způsobu hodnocení výše dotací a analýze rizik spojených s auditovanou oblastí.

Z výše uvedeného vyplývá, že klíčovými metodami, které byly použity při šetření, jsou analýzy a ověřování. Interní auditoři při svém šetření využívali také dotazování a řízené rozhovory, které jim rovněž poskytly cenné informace.

4.3.5. Výsledky interního auditu

Připomeňme si, že tématem toho auditu je „poskytování veřejné podpory z rozpočtu města“. Proto je logické, že kontrolní orgán zaměřil svou pozornost na čtyři klíčové odbory, které jsou nejvíce zainteresovány při poskytování dotací. Souhrnné údaje za roky 2008 – 2010 vypovídají o faktu, že nejvytíženější odbor z hlediska jejich poskytování uděluje skoro 1/3 z celkového objemu poskytovaných dotací. Vzhledem k tomuto objemu i opakujícím se auditním zjištěním považují interní auditoři za vhodné posílit výkon kontrolní činnosti v tomto odboru.

Jelikož kvalitně provedená předběžná řídicí kontrola je základním předpokladem pro úspěšný dotační vztah, zaměřili se auditoři na záznamy o jejím provedení. Zjistili však, že ne ve všech případech bylo zřejmé stanovisko, celkové zhodnocení operace nebo doporučení odvětvového odboru.

Ze spisů vyplynulo, že odbory prováděly také průběžné a následné kontrolní činnosti, včetně využití institutu veřejnosprávní kontroly na místě. Průběžně byla také ověřována předkládaná vyúčtování poskytnutých dotací z hlediska jejich účelu, ale i prokázání oprávněnosti předkládaných dokumentů. Ne vždy však byla kontrolní činnost provedena dostatečně a zodpovědně. V některých případech nebyl zcela zřejmý výsledek kontroly.

Nedostatky zjištěné při ověřování auditovaného vzorku se týkaly zejména specifikace uznatelných nákladů ve smlouvách a převzetí vyúčtování s nedostatky v dokladech, resp. jejich vyhodnocení. Jednalo se například o existenci zálohových plateb bez vyúčtování, chybějící výpisy z účtu, chybějící rozpis prací nebo přílohy faktur apod.

Analýzy rizik z roku 2010 uvádí jako nejvýznamnější v souvislosti s auditovanou oblastí především rizika finanční, kontrolní a organizační. Aby byl jejich výskyt a dopady co nejmenší, byla přijata opatření pro zlepšení účinnosti kontrolního systému, efektivnější komunikaci a spolupráci mezi odbory a také byl vznesen požadavek na navýšení počtu zaměstnanců. Na základě provedeného auditu i auditů dřívějších, lze konstatovat, že rizika

v oblasti dotačních vztahů zůstávají v zásadě stejná. Rizika uvedená odbory v analýzách lze však doplnit o rizika plynoucí z nedostatečného ošetření smluvních podmínek, nevyhodnocování veřejné podpory či promíjení uplatňovaných sankcí.

Interní audit nezjistil žádné porušení právních nebo interních předpisů souvisejících s auditovanou oblastí. Během auditního šetření byla pořízena příslušná pracovní dokumentace, která je součástí auditorského spisu. Z těchto podkladů byla následně vypracována zpráva a doporučení, která byla projednána s vedoucími pracovníky za účelem zdokonalení kvality vnitřního kontrolního systému.

4.3.6. Doporučení

Auditoři formulovali na základě auditních zjištění svá doporučení do třech hlavních oblastí a to:

- věnovat dostatečnou pozornost jednotlivým smluvním ujednáním a jejich vypovídací schopnosti, přesnosti a jednoznačnosti,
- věnovat dostatečnou pozornost provádění vlastní kontrolní činnosti,
- prohloubit vzájemnou spolupráci odborů zejména při zpracování žádostí o dotace, poskytovat si vzájemně informace o předkládaných projektech apod.

Jednotlivým odborům bylo uděleno několik dalších dílčích doporučení, jako např. uskutečňovat čerpání dotace na základě předložených účetních dokladů a nikoliv jednorázově převést prostředky na účet příjemce. Daný odbor akceptoval doporučení a přijal opatření směřující k jeho naplnění.

Při kontrole dokladů byly v kontrolním procesu u některých z nich vzneseny pochybnosti o jejich pravosti, neboť se jednotlivé doklady vyznačovaly podezřelými prvky, jako např. číslováním jednou řadou, podobným písmem atd. Bylo doporučeno prověřit, zda nejsou obdobné doklady i v ostatních vyúčtováních předložených danou organizací, a další postup následně konzultovat s právním odborem. Auditovaný odbor rovněž doporučení akceptoval a po posouzení dal podnět k prověření orgánům činným v trestním řízení. Odbor IAK byl následně informován, že věc byla odložena, neboť nebylo prokázáno naplnění podstaty trestného činu, nicméně příjemce dotace s danými zaměstnanci rozvázal pracovní poměr.

4.4. Interní audit v souvislosti s reformou zákona o účetnictví

Již v roce 2007 se začalo hovořit o potřebě zvýšit vypovídací schopnost účetnictví veřejného sektoru. Z tohoto popudu začala probíhat účetní reforma v oblasti veřejných financí

(dále jen „účetní reforma“ či „reforma“), která se naplno rozběhla přijetím zákona č. 304/2008 Sb., ze dne 17. července 2008, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony. Jeho zvláštností je ustanovení o dělené účinnosti, kdy zákon nabývá účinnosti 1. ledna 2010, s výjimkou některých ustanovení, která začínají platit již k 1. lednu 2009.

Základním cílem této reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci příslušných účetních jednotek i celého státu. To zahrnuje zejména novou strukturu výkaznictví, posílení akruálního principu účetnictví, zrealnění hodnoty vykazovaného majetku a také možnost promítnutí budoucích rizik do účetnictví.

Již v roce 2010 provedlo oddělení interního auditu a kontroly MMO audit s cílem ověřit průběh účetní reformy v podmínkách MMO, postupy při zavádění nových principů a metod včetně technického zajištění. Zároveň zde byla snaha upozornit na možná rizika, která s touto reformou a její postupnou aplikací v praxi souvisejí. V této době byla reforma ve své první polovině zavádění, chyběla legislativní úprava zásadních postupů i podrobnější výklady a změny s sebou nesly také požadavky na aktualizace softwaru. Závěr auditu č. IAK/06/05/2010 však konstatuje, že v rámci MMO jsou již uplatňovány nové účetní postupy i metody při využití nové směrnice účtové osnovy. Zároveň je také poskytována metodická činnost vůči městským obvodům.

V roce 2011 již byla postupně legislativně upravena většina oblastí účetní reformy, i když dostatečnost některých úprav zůstávala sporná. Nicméně i v tomto roce kladla účetní reforma nemalé nároky na její zvládnutí. Bylo nutné podrobně sledovat vývoj legislativy, vzdělávat zaměstnance, upravovat postupně vnitřní předpisy MMO v návaznosti na vydávané právní předpisy apod. Proto byl v květnu 2011 proveden další audit č. IAK/06/05/2011, který konstatoval, že v rámci Magistrátu města Ostravy jsou nové účetní metody a postupy uplatňovány. Oddělení účetnictví odboru financí a rozpočtu zvládlo účetní reformu jak po stránce organizační, tak i po stránce metodické a odborné. Postupně byly nebo jsou aktualizovány vnitřní předpisy v návaznosti na uplatňované metody a postupy, jakou je např. metoda časového rozlišení, tvorba a použití opravných položek u pohledávek apod. Mezi nejvýznamnější změny roku 2011 bezesporu patřily přípravy přechodu na účetní odpisování dlouhodobého majetku.

4.5. Nejčastěji nalézané chyby a nedostatky a následná doporučení

Nejčastěji nalézané chyby a nedostatky při provádění kontrol i auditních šetření lze rozdělit do dvou základních kategorií a to na *problémy systémového charakteru* a *administrativní nedostatky*.

Mezi systémové problémy, jejichž existencí vzrůstají kontrolní i organizační rizika, jsou převážně:

- absence účinného kontrolního mechanismu,
- absence vnitřních předpisů a nejednotnost procesů,
- nedostatečné technické nebo personální zabezpečení,
- nedostatečné využívání výsledků kontrolní činnosti v další praxi,
- nedostatečná komunikace a spolupráce mezi odbory.

Daleko častější je však výskyt administrativních nedostatků. Především tvorba smluv a smluvních ujednání, které jsou nepřesné, nejednoznačné či se slabou vypovídací schopností stojí často za nejedním problémem. Např. v dotační činnosti může nedostatečná či nejasná specifikace uznatelných nákladů ve smlouvách vést nejen ke snížení kontrolovatelnosti poskytnuté dotace, ale také k možnosti využívání prostředků na jiný účel, než je z hlediska účelu dotace možné. Také převzetí vyúčtování s nedostatky v dokladech je v dotační činnosti často nalézanou chybou. Může se jednat např. o zálohové platby bez vyúčtování, chybějící faktury, nedostatečně doložená souvislost dokladů s účelem dotace apod. V praxi se rovněž často vyskytují problémy s nedostatečnou administrativní a dokladovou prokazatelností kroků. Chybí zápisy či jakékoliv zmínky o probíhajících procesech a činnostech, což komplikuje kontrolorům řádný výkon jejich práce a především nedostatečně prokazují prvky řídicí kontroly.

Pokud pomineme tyto dvě hlavní skupiny, pak častým nedostatkem je také neúčelné, ne hospodárné a neefektivní vynaložení finančních prostředků či promíjení uplatňovaných sankcí ze strany poskytovatelů.

Na základě kontrolních zjištění formulují interní auditoři svá doporučení k nápravě nedostatků, snížení rizik a ke zdokonalení vnitřního kontrolního systému. S ohledem na nejčastěji zjišťované chyby a nedostatky doporučuji věnovat dostatečnou pozornost provádění vlastních kontrolních činností, jelikož kvalitní kontrolní činnost zpravidla předchází výskytu dalších problémů systémového charakteru. Také patřičná pozornost vnitřním předpisům snižuje výskyt nedostatků systémového charakteru, např. napomáhá sjednocení

postupů. Jednotlivým odborům a oddělením lze doporučit větší vzájemnou spolupráci, která by přispívala k vyšší informovanosti. Z administrativního hlediska je nezbytné věnovat dostatečnou pozornost jednotlivým smluvním ujednáním, vhodnosti podmínek pro město a také sledovat jejich plnění. Zároveň doporučuji, aby jednotliví zaměstnanci vyhotovovali dokumentaci k jednotlivým činnostem i dílčím krokům, aby bylo možné prokazovat jednotlivé prvky řídicí kontroly.

5. Závěr

Systém finanční kontroly ve veřejné správě plní nezastupitelnou roli v oblasti hospodaření s veřejnými prostředky. Nejenže napomáhá zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušováním právních předpisů, neúčelovým, ne hospodárným nebo neefektivním nakládáním, ale také zabezpečuje včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s těmito prostředky, o prováděných operacích i o jejich průkazném účetním zpracování. Finanční kontrola má však také preventivní charakter, neboť vědomí provádění pravidelných a efektivních kontrol odrazuje potenciální pachatele od provádění podvodů a nepravostí.

K tomu, aby byly vykonané kontroly i audity opravdu efektivní a účinné, je potřeba, aby se kontroloři mohli opřít o kvalitní legislativní rámec této problematiky. Za velmi kvalitní základ pro výkon finanční kontroly lze považovat zejména ustanovení zákona o finanční kontrole a k němu příslušné prováděcí vyhlášky. Rovněž bych ráda ocenila snahy ministerstva financí zlepšit výkon finanční kontroly vydáváním pokynů, komentářů, metodických pomůcek a dalších předpisů, které významně napomáhají hladkému průběhu finanční kontroly. K tomu mohou významnou měrou přispět i příslušné orgány vydáváním svých vnitřních norem. Mohu zodpovědně prohlásit, že odbor interního auditu a kontroly MMO tak činí, a to zejména vydáním Kontrolního řádu MMO a Statutu interního auditu. Tyto vnitřní normy jasně vymezují jednotlivé typy kontrol a také práva a povinnosti zúčastněných stran, jakož i zásady jejich provádění včetně důležitých tiskopisů a vzorů. Tyto materiály tedy významně napomáhají nejen kontrolorům, ale také kontrolovaným subjektům.

Ačkoliv jsou závěrečné zprávy kontrolorů a interních auditorů mnohdy krátké a stručné, vězí za nimi spousta hodin mravenčí práce. Každý audit musí být pečlivě naplánován a tam, kde si to rozsah žádá, musí být vhodně sestaven program auditu. Znalost právních předpisů i dané problematiky je při výkonu kontrolního šetření na místě samozřejmostí. Následně nestačí jen dané chyby, opomenutí a nedostatky odhalit, ale je zapotřebí také kreativního myšlení pro sestavování následných doporučení a také inovací, které by mohly vést ke zkvalitňování celého vnitřního kontrolního systému v organizaci.

Výsledky kontrolních šetření nalézají nejen opomenutí či nedostatky, ale také vedou k odhalení podvodů a dalších trestných činů, které mají neblahý vliv nejen na hospodaření s veřejnými prostředky, ale také na fungování celé organizace. Právě zde plní kontrolní systém nezastupitelnou úlohu.

Poněkud problematickou záležitostí je stanovení trendu v oblasti prováděných kontrol a interních auditů. V oblasti prováděných kontrol na městských obvodech počty nalézaných chyb a nedostatků spíše klesají. Jelikož hodnocení přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly jsou zde prováděna každoročně, lze konstatovat, že zaměstnanci se poučili ze svých chyb a systém lépe spravují. V příspěvkových organizacích a u příjemců dotací, tedy při výkonu klasických veřejnosprávních kontrol je trendem spíše stagnace. Nejedná se však o velké množství problémů. Tento stav ovlivňuje obměna objektů auditu či změna zaměření kontrol. Aktuálně je kladen větší důraz na hospodárnost a efektivnost. V oblasti interního auditu také nelze jednoznačně vyhodnotit vývoj nedostatků. Jelikož počty systémových i administrativních zjištění jsou každým rokem obdobné, dalo by se říci, že je také zde trendem stagnace. Nicméně jelikož se každý rok obměňují kontrolované subjekty a přibývají nové problematiky, nelze jednoznačně tuto stagnaci potvrdit.

Specializované odbory, v podmínkách statutárního města Ostravy odbor interního auditu a kontroly, plní také důležitou úlohu při konzultačních a poradenských činnostech. K tomu jim napomáhají závěry vykonaných interní auditů a kontrol. Např. v procesu řízení rizik, ve snaze napomoci vedoucím zaměstnancům, zpracoval tento odbor příklady možných rizik, čímž vytvořil významnou pomůcku pro jejich identifikaci, a usnadnil tak jejich budoucí eliminaci.

Na základě výše zmíněných informací mohu konstatovat, že role finanční kontroly ve veřejné správě je velmi významná a nezastupitelná.

V problematice finanční kontroly ve veřejné správě je v současnosti aktuální novela zákona č. 320/2001, která nyní prochází legislativním procesem. Jejím hlavním cílem je vytvoření právních podmínek pro zajištění shodného režimu ochrany zahraničních a národních veřejných zdrojů, tedy kontrolovat shodně prostředky z ciziny, zejména EU a prostředky národní. Novela se však připravuje už několik let, bohužel se ji však stále nedaří schválit, proto je neustále měněna a upravována. Otázkou tedy zůstává, zda nebudou mít neustálé obměny této novely negativní vliv nejen na splnění jejího primárního cíle, ale také na výkon celé finanční kontroly ve veřejné správě.

Seznam použité literatury

Publikace

- DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
- DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. 1. vydání. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004. ISBN 80-903246-1-4.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer CR, 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-558-8.
- NOVÁKOVÁ, Ivana a Anna VELÍŠKOVÁ. *Finanční kontrola ve veřejné správě v dotazech a odpovědích*. 1. vydání. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-124-6.
- REKTOŘÍK, Jaroslav a Jan ŠELEŠOVSKÝ a kol. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vydání. Praha: Ekopress, 2003. ISBN 80-86119-72-6.
- SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém: Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vydání. Praha: Aspi, 2009. ISBN 978-80-7357-436-9.

Právní předpisy

- Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001 o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole): plné znění s komentářem. Ministerstvo financí české republiky [online]. [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html
- Zákona č. 218 ze dne 27. června 2000 o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000
- Zákona č. 219 ze dne 27. června 2000 o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000
- Zákona č. 552 ze dne 6. prosince 1991, o státní kontrole. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991
- Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2004

Metodické pomůcky, pokyny a interní předpisy

- Pokyn CHJ č. 1: Pokyn k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy_50848.html
- Pokyn CHJ č. 2: k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2009. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_49909.html#4
- Pokyn CHJ č. 17: Metodická příručka pro výkon řídicí kontroly v orgánech veřejné správy. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2005. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_16254.html#K2
- Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2006. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_vnitri_kontrola_26307.html
- Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu. In: *Ministerstvo financí ČR*. 2006. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_vnitri_kontrola_26307.html
- Kontrolní řád Magistrátu města Ostravy. In: *Ostrava: Odbor interního auditu a kontroly MMO*. 2010.
- Řízení rizik: pracovní pokyn magistrátu města Ostravy. In: *Ostrava: Odbor interního auditu a kontroly*. 2010.
- Statut interního auditu Magistrátu města Ostravy: Zásady provádění interního auditu. In: *Ostrava: Odbor interního auditu a kontroly*. 2010

Ostatní zdroje

- Roční zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2010. In: *Ostrava: Odbor interního auditu a kontroly*. 2011
- Roční zpráva o výsledcích interního auditu Magistrátu města Ostravy za rok 2011. In: *Ostrava: Odbor interního auditu a kontroly*. 2011
- Střednědobý plán interního auditu pro období 2010-2012. In: *Ostrava: Odbor interního auditu a kontroly*. 2009
- Plány interních auditů za roky 2007 – 2011. In: *Ostrava: Odbor interního auditu a kontroly*

- Program auditu - poskytování veřejné finanční podpory z rozpočtu města. In: *Ostrava*: Odbor interního auditu a kontroly. 2010
- Výtah ze zprávy o provedení interního auditu - poskytování veřejné finanční podpory z rozpočtu města. In: *Ostrava*: Odbor interního auditu a kontroly. 2010

Seznam zkratek

ČR – Česká republika

EU – Evropská unie

ES – Evropská společenství

OECD - Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

ÚSC – Územní samosprávný celek

OS ÚSC – Organizační složky územního samosprávného celku

INTOSAI - Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí

MF – Ministerstvo financí

NKÚ – Nejvyšší kontrolní úřad

IA – interní audit

MMO – Magistrát města Ostravy

VKS vnitřní kontrolní systém

IAK – odbor interního auditu a kontroly

SMO – statutární město Ostrava


Nákl. - náklady

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 23.4.2012


.....
Bc. Zuzana Lokajová

Seznam příloh

- Příloha č. 1 – Schéma schvalovacích postupů - aplikace vyhlášky MF č. 416/2004 Sb., v podmínkách magistrátu města Ostravy
- Příloha č. 2 – Roční plány interních auditů zpracované odborem interního auditu a kontroly magistrátu města Ostravy za roky 2007 - 2011
- Příloha č. 3 – Katalog příkladů možných rizik pro sestavení seznamů rizikových faktorů, map rizik na odborech (interní pracovní pomůcka MMO)